

Maurer

Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft

ad. Maurer

vorgelegt von

MARTIN MAURER

aus der
Bundesrepublik Deutschland

genehmigt auf Antrag von

Herrn PD Prof. Dr. C. Helbling, Herrn Prof. Dr. Jan S. Krulis-Randa

Band II

1982

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 26. Mai 1982

Der Dekan: Prof. Dr. E. Stark

Zweiter Teil

Aspekte

zielorientierter Abschlußprüfung

unter besonderer Berücksichtigung der

mengenmäßigen Prüfung von Vorräten

vorgelegt von

Martin Maurer
Stuttgart



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507207_0029

Meinem Großvater
meiner Familie
und
Traudi



G L I E D E R U N G

Z w e i t e r T e i l

- 2. Aspekte Zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten
 - 2.1 Wesen einer zielorientierten Vorräteprüfung
 - 2.1.1 Stellung der Vorräteprüfung im Gesamtsystem der externen Jahresabschlußprüfung
 - 2.1.2 Dominanz sukzessiver Vorgehensweise bei der Prüfung
 - 2.1.3 Grundsatz der Materiality
 - 2.2 Determinierung des Prüfungsobjektes "Vorräte"
 - 2.2.1 Der Begriff der Vorräte
 - 2.2.1.1 Allgemeines
 - 2.2.1.2 Definition
 - 2.2.2.1 Bilanzrechtliche Vorrätegruppierungen
 - 2.2.2.2 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 - 2.2.2.3 Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen
 - 2.2.2.4 Fertige Erzeugnisse
 - 2.2.2.5 Waren
 - 2.2.2.6 Zusammenfassende Übersicht
- 2.3 Abgrenzung der Vorräte von anderen Bilanzpositionen

II

- 2.3.1 Abgrenzung der Vorräte gegenüber dem Anlagevermögen
- 2.3.2 Abgrenzung der Vorräte gegenüber den Forderungen
- 2.3.3 Abgrenzung der Vorräte gegenüber schwebenden Geschäften
 - 2.3.3.1 Allgemeine Bedeutung der Abgrenzung für die Vermögens- und Ertragslage
 - 2.3.3.2 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung bei noch von keiner Seite erfüllten schwebenden Geschäften
 - 2.3.3.3 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung bei bereits teilweise erfüllten Geschäften
- 2.3.4 Zweifelsfälle der Abgrenzung
 - 2.3.4.1 Ersatzteile
 - 2.3.4.2 Wirtschaftsgüter mit sechsjähriger Betriebszugehörigkeit
- 2.4 Das Problem stiller Rücklagen im Vorratsvermögen
 - 2.4.1 Begriff und Arten stiller Rücklagen
 - 2.4.2 Prüfungsrelevanz stiller Rücklagen
 - 2.4.2.1 Erscheinungsformen stiller Ermessensrücklagen
 - 2.4.2.1.1 Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung
 - 2.4.2.1.2 Anwendung spezieller Bewertungsmethoden
 - 2.4.2.1.3 Bestimmtes handelsrechtliches Abwertungswahlrecht
 - 2.4.2.1.4 Steuerrechtsspezifische Ansatzwahlrechte
 - 2.4.2.1.5 Handelsrechtliches Beibehaltungswahlrecht
 - 2.4.2.2 Bewertungswahlrecht und Ermessensspielraum
 - 2.4.3 Stille Ermessensreserven und Zielorientierung externer Jahresabschlußprüfung
- 2.5 Prüfung der Vorräteerfassung
 - 2.5.1 Einordnung der Prüfung der Vorräteerfassung in den Prozeß der Jahresabschlußprüfung

III

- 2.5.2 Ansatzpunkte der Vorräteprüfung
- 2.6 Prüfung des internen Kontrollsystems
- 2.6.1 Begriffe
- 2.6.2 Notwendigkeit der Prüfung des internen Kontrollsystems
- 2.6.3 Prüfung der internen Kontrollen
- 2.6.3.1 Prüfung der internen Kontrollen im Beschaffungsbereich
- 2.6.3.2 Prüfung der internen Kontrollen im Bereich der Lagerhaltung und Lagerverwaltung
- 2.6.3.3 Prüfung der internen Kontrollen im Bereich der Produktion
- 2.6.3.4 Prüfung der internen Kontrollen im Bereich des Absatzes
- 2.6.4 Prüfung der internen Revision
- 2.7 Prüfung der mengenmässigen Vorräteerfassung
- 2.7.1 Die Inventur des Vorratsvermögens
- 2.7.1.1 Begriff der Inventur
- 2.7.1.2 Die rechtlichen Grundlagen der Inventur
- 2.7.1.3 Aufgaben und Zweck der Inventur
- 2.7.2 Die Prüfung der Inventur
- 2.7.3 Prüfung der Einhaltung der allgemeinen Grundsätze der Inventurdurchführung
- 2.7.3.1 Die oberen Grundsätze ordnungsmässiger Inventur
- 2.7.3.2 Die unteren Grundsätze ordnungsmässiger Inventur
- 2.8 Prüfung der zu erfassenden Inventurgegenstände
- 2.9 Ergebnis der Untersuchung

V E R Z E I C H N I S

d e r A b b i l d u n g e n

Z w e i t e r T e i l

- Abb. II/1 : Bilanzrechtliche Vorrätegruppierung
- Abb. II/2 : Übersicht der Kriterien zur Unterscheidung
der Vorrätegruppierung
- Abb. II/3 : Beispiel zur Auflistung
- Abb. II/4 : Prüfung interner Kontrollen im Rahmen
der Vorräteprüfung

- 2 Aspekte zielorientierter Abschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten

Zweck des Jahresabschlusses als Sub-Informationssystem ¹⁾ der gesamten Rechnungslegung einer Unternehmung
"...ist die Bewältigung und Lenkung des Informationsstromes sowie die Versorgung aller interner und externer Bedürfnisträger mit adäquaten und relevanten Informationen..."²⁾ in einer bestimmten, teilweise rechtlich normierten und teilweise an allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen orientierten Art und Weise. Für die Informationsempfänger, als den Benutzern dieses Informationssystems, sind dabei insbesondere folgende Fragen von Bedeutung:

1. Enthält der Jahresabschluß all die Informationen, die "useful for decisionmaking..."³⁾ sind und die auch von ihm entsprechend seiner rechtlich - konventionellen Ausgestaltung erwartet werden können (informativer Aspekt),
2. sind die im Jahresabschluß angebotenen Informationen verständlich, also so operabel, wie dies eine jahresabschlußmäßige Darstellung als solche bieten kann (kognitiver Aspekt),
3. kann den vermittelten Informationen vertraut werden (Konfiduzieller Aspekt)?⁴⁾

1) vgl. Pkt. 12621 ff unserer Arbeit

2) Nater, P., Das Rechnungswesen als Informationssystem, Diss., St. Gallen 1977, S. 40

3) Churchman, C.W., "Prediction and optimal decision", Englewood, Cliffs, N.J. 1961, S. 100

4) vgl. Szyperski, N., Das Rechnungswesen als Informationssystem, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens (HWR), hrsg. von Kosiol, E., Stuttgart 1970, S. 1516

Einfachheitshalber können diese verschiedenen Aspekte der durch einen Jahresabschluß an sich erfüllbaren Informationserwartungen als Forderung nach möglichst richtigen Jahresabschlußinformationen der jeweiligen Informationsempfänger begriffen werden. Es ist nun ohne weiteres einsichtig, daß die Komplexität der einem Jahresabschluß zugrundeliegenden Wirklichkeit, deren komprimierte modellmässige Abbildung im "Modell" Jahresabschluß, sowie die Vielzahl aller denkbaren Interessenslagen möglicher Abschlußadressaten, eine Relativierung dieses Anspruches auf "richtige Informationen" erfordern.

Eine "absolute Richtigkeit" gibt es nicht. Erwartet und möglich ist aber eine "im Sinne der geltenden Rechnungslegungskonventionen richtige" Informationsvermittlung. Die Sicherstellung dieser erwartbaren relativen Richtigkeit der durch einen Jahresabschluß vermittelbaren Informationen bedingt, daß die einzelnen Elemente dieses Informationssystems in ihrer Darstellung, Vollständigkeit, Bewertung und Berichterstattung "...objektiv untermauert werden, d.h. sie müssen auch unabhängige Dritte überzeugen"¹⁾. Dieser Sicherstellung einer allgemeinen intersubjektiven Nachprüfbarkeit²⁾ soll insbesondere die Jahresabschlußprüfung dienen.

1) Leffson, U., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Aufl., Düsseldorf 1976, S. 294 (Zitierweise: Die Grundsätze...)

2) Intersubjektive Nachprüfbarkeit ist Ausdruck einer Objektivität, die anhand der Normentsprechung gemessen wird. Vgl. Popper, K.R., Logik der ...a.a.O., S. 18 ff

Der Thematik dieser Arbeit entsprechend ist nun zu untersuchen, wie die Prüfung von Vorräten zu vollziehen ist, damit deren jahresabschlußmässige Darstellung schließlich der Anforderung nach relativer Richtigkeit in dem hier verstandenen Sinn entspricht. Dazu sind

1. die "Vorräte" als prüfungsrelevantes Objekt der Jahresabschlußprüfung zu determinieren;
2. ist die Vorräteprüfung als interdependenter unabdingbarer Teilkomplex der gesamten Jahresabschlußprüfung zu konkretisieren;
3. ist der Vollzug der Vorräteprüfung quantitativ und qualitativ als Inbegriff bewußt vollzogener prüferischer Wahlhandlungen, also zielgerichteter Prüfaktivitäten zu charakterisieren und
4. ist die Zielerreichung einer Vorräteprüfung insbesondere unter dem informativen, kognitiven und konfiduziellen Aspekt zu beleuchten und zu operationalisieren.

21 Wesen einer zielorientierten Vorräte-
prüfung

"Alle Tätigkeiten der Menschen in einer Betriebswirtschaft sind darauf gerichtet, Güter und Dienste (Produktionsfaktoren) aus der Umwelt zu beschaffen, sie in einem Produktionsprozeß zu marktfähigen Leistungen umzuwandeln und schließlich wieder an andere Betriebswirtschaften oder Haushalte weiterzugeben"¹⁾.

Absatz und Produktion sind dabei nur möglich nach vorhergehender Beschaffung der Güter und Leistungen, die in den Leistungserstellungsprozeß eingehen. Die Beschaffung der Repetierfaktoren²⁾ "Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe" sowie der zum unveränderten Weiterverkauf bestimmten Waren schlägt sich in spezifischen Jahresabschlußinformationen nieder. Sofern am Bilanzstichtag die Waren noch unverkauft bzw. die Repetierfaktoren unbearbeitet sind, erfolgt deren Ausweis unmittelbar in der Bilanz, andernfalls sind die Beschaffungsvorgänge nur aus den entsprechenden Aufwandspositionen der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich.

1) Heinen, E., Einführung...a.a.O., S. 66

2) vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 201 f

Sobald die Repetierfaktoren in den Leistungserstellungprozeß eingegangen sind, erscheint ihr Bestand zum Bilanzstichtag innerhalb der Bewertungseinheiten "teulfertige oder fertige Erzeugnisse" zusammen mit den übrigen auf das Erzeugnis aufgewendeten Herstellungskosten.¹⁾

Ein Blick in die Bilanzen von Fertigungsunternehmen zeigt, daß den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, den Waren sowie den Erzeugnisbeständen sowohl von der absoluten betragsmässigen Höhe als auch von ihrem verhältnismässig großen Anteil an der Bilanzsumme, also am Gesamtvermögen, eine erhebliche Bedeutung zukommt.²⁾

Dementsprechend muß eine zielorientierte Jahresabschlußprüfung dieser relativen Bedeutung der Vorräte innerhalb des Jahresabschlusses in ihrem Prüfungsprogramm adäquat Rechnung tragen.

1) vgl. 233 dieser Arbeit und zum Begriff der Vorräte 221

2) vgl. z.B. Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 5. umgearbeitete und erweiterte Auflage, Zürich 1973, S. 132, (Zitierweise: Kaufmännische Bilanz...)

211 Stellung der Vorräteprüfung im Gesamtsystem der externen Jahresabschlußprüfung

Die relative Stellung der Vorräteprüfung im Gesamtsystem der Jahresabschlußprüfung ergibt sich in Abhängigkeit von der Bedeutung des zu prüfenden Prüfungsobjektes "Vorräte" im Vergleich zu den anderen Bilanzpositionen. Dieses Verhältnis einzelner Bilanzpositionen zueinander und deren Gewichtung innerhalb des Gesamtprüfungsobjektes Jahresabschluß ist aber nicht allgemein gültig bestimmbar oder etwa skalierbar; es kommt auf den jeweiligen Einzelfall sowie den Grad der Erfüllung definitiver Meßbarkeitsbedingungen an. Ersatzkriterien zur Gewinnung von mehr oder weniger gewichtigen Anhaltspunkten der relativen Bedeutung einer einzelnen Bilanzposition lassen sich aber angeben. Einen Extrahinweis auf die Prüfungsrelevanz der "Vorräte" habe ich bereits angeführt, nämlich die augenscheinliche absolute und an der Bilanzsumme gemessene relative Höhe der Vorräte in den Bilanzen von Industrieunternehmen¹⁾. "Es ist nun offensichtlich, daß bei derartig hohen Beständen Bewertungsdifferenzen von wenigen Prozenten den Gewinn ganz wesentlich beeinflussen können".²⁾

1) vgl. Pkt. 21

2) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 133

Daraus ergeben sich weitere Kriterien der Bedeutungseinschätzung von Vorräten und damit der Relevanz-Beurteilung der Prüfung von Vorräten im Rahmen der Jahresabschlußprüfung:

1. Wie präzise und operabel sind die Bilanzierungsnormen zu Vorräten?
Lassen sie von sich aus mehr als einen bestimmten Wert zu, d.h. erlauben sie Bilanzierungs-/Bewertungswahlrechte und/oder eröffnen sie Ermessensspielräume?
2. Gehen von den Vorräten als Inbegriff bestimmter tatsächlich realisierter objektspezifischer Zustände Unsicherheitsmomente aus, die eine eindeutige zahlenmässige Abbildung nicht erlauben?

Die Beantwortung dieser Fragen steht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Zielen der Jahresabschlußprüfung. Ohne der später vorzunehmenden aspectmäßigen Auseinandersetzung mit den prüfungsrelevanten, vorräte-spezifischen Bilanzierungsnormen und -problemen vorzugreifen, "...eignet sich die Bewertung der Vorräte wegen der äußerst schwierigen Nachprüfbarkeit der Zahlen und Einschätzung der Risiken ganz besonders gut zur Gewinnplanung und Gewinnmanipulation."¹⁾

1) Streuli, J., Die Bewertung der Warenvorräte in unternehmenswirtschaftlicher, handelsrechtlicher und steuerwirtschaftlicher Sicht, unter besonderer Berücksichtigung von Wertveränderungen, Diss. Zürich 1977, S. 4, (Zitierweise: Die Bewertung...)

Dies resultiert einmal aus den vorrätecharakteristischen Unsicherheitsmomenten bei der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Erzeugnisbestände. "Zu dem eigentlichen Anschaffungspreis kommen alle Aufwendungen hinzu, die bis zum Fabriklager entstanden sind".¹⁾

Die Feststellung der für bestimmte Vorratsgüter angefallenen tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bereitet aber häufig große Schwierigkeiten oder ist sogar unmöglich.²⁾ Die maßgebenden Wertansätze sind in diesen Fällen als fiktive Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu ermitteln. Um die Ermittlung dieser fiktiven Wertansätze zu ermöglichen, bestehen gesetzliche Wahlrechte, die eine vereinfachte, damit aber fiktive Wertermittlung erlauben. Darin liegt nun eine weitere Ursache möglicher Gewinnmanipulationen. Denn "diese Wahlrechte gründen sich auf das Unvermögen der Betriebswirtschaftslehre - und demzufolge auch des Gesetzgebers -, einen eindeutigen Herstellungskostenbegriff zu schaffen, was darauf zurückzuführen ist, daß der Kostenbegriff nicht an empirische Vorgänge wie Zahlungen anknüpft, sondern daran zugunsten des interpretationsfähigen 'Verursachungsprinzips' weitgehend abstrahiert."³⁾

1) Gail, W., Bewertung in der aktienrechtlichen Jahresbilanz, in: Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung, (BBK), Verlag Neue Wirtschaftsbrieife, Herne/Berlin 1972, Fach 14, S. 893, (Zitierweise: BBK Bewertung...)

2) z.B. wenn bei der Inventur die zu unterschiedlichen Preisen angeschafften Güter nicht mehr getrennt aufgenommen werden können

3) Müller-Kröncke, G.A., Entscheidungsmodelle für die Steuerbilanzpolitik, Betriebswirtschaftliche Studien 22, Berlin 1974, S. 43; (Zitierweise: Entscheidungsmodelle...); unter Hinweis auf Bareis, H.P., Die Steuern in der betrieblichen Planung, Berlin 1969, S. 130 ff

Die Vorräte nehmen damit "...innerhalb des Umlaufvermögens insoweit eine Sonderstellung ein, als bei ihnen die Bewertung Besonderheiten zuläßt, die für das übrige Umlaufvermögen nicht in dem Maße gelten."¹⁾

Daraus ergibt sich, daß einerseits zwar "die Bewertung der Rohmaterialien, Halb- und Fertigfabrikate... neben der Bewertung des Anlagevermögens das wichtigste bei der Bilanzierung zu lösende Problem..."²⁾ darstellt, dadurch aber gerade die Vorräte ein vorzüglich anzuwendendes Instrument der Bilanzpolitik zum Zwecke der Veränderung des Erfolgsausweises repräsentieren. Ziel der Jahresabschlußprüfung ist es aber primär, manipulationsbedingte Informationsstörungen auszuschalten³⁾ und Handlungsweisen der Bilanzierenden hervorzurufen⁴⁾, die zu einer normkongruenten, d.h. zu einer im Sinne der geltenden Rechnungslegungsnormen objektiven Bilanzierung führen. Der Umstand, daß einerseits die Vorräte ein Primärpotential manipulativer Erfolgsbeeinflussung darstellen, andererseits aber eine zielorientierte Jahresabschlußprüfung in dem hier verstandenen Sinn eine Sicherstellung der Normentsprechung verlangt und zwar in der Weise, daß jederzeit die Forderung eines im Rahmen der Bewertungsvorschriften möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage, also einer Ausprägung des "true and fair views" entspricht, erzeugt ein besonderes Spannungsverhältnis.

1) Cail, W., BBK Bewertung ...a.a.O., S. 893

2) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 132

3) vgl. Pkt. 1262

4) vgl. Pkt. 1261 ff

Die Stellung der Vorräteprüfung im Rahmen der gesamten Jahresabschlußprüfung erhält ihre Bedeutung aus diesem durch gegensätzliche Ansprüche und Potenzen induzierten Spannungsfeld.

212 Dominanz sukzessiver Vorgehensweise bei
 der Prüfung

Die Prüfung eines Jahresabschlusses verlangt i.d.R. eine Vielzahl von Soll-Ist-Ver-
gleichen, durch die die vorhandenen latenten noch nicht gewonnenen Prüfungsinformationen in Wissen ¹⁾, d.h. realisierte Informationen über das Verhältnis von Soll- und Ist-Objekten, transformiert werden sollen. Ein Optimum wäre erreicht, "...wenn alle latenten Prüfungsinformationen in realisierte transformiert..." werden könnten, also "...wenn der Informationsausschöpfungsgrad, d.h. das Verhältnis realisierte Prüfungsinformationen zu latente Prüfungsinformationen gleich Eins..."²⁾ wäre.

Die i.d.R. gegebene Komplexität eines Jahresabschlusses, insbesondere der kaum überschaubare Umfang zu beurteilender Ist-Objekte ³⁾, bringt es jedoch mit sich, daß der Jahresabschlußprüfer zu Erreichung des Prüfungsziels gezwungen ist, "...zunächst 'kleinere' Objekte ins Auge zu fassen und zu Gegenständen von Urteilsaussagen zu machen..."⁴⁾

1) vgl. zu dem hier verwendeten Wissensbegriff u.a. Wittmann, W., Unternehmung...a.a.O., S. 14 ff; Kloidt, H., Information und Dokumentation im Betrieb, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft (HWB), hrsg. von Grochla, E. und Wittmann, W., 3. Aufl., Bd. 2, Stuttgart 1958, Sp. 2805; Koreimann, D., Zum Informationsbegriff und seiner Beziehung zur Betriebswirtschaft, in: NB 1963, S. 49 ff

2) Schulte, E.B., Quantitative Methoden der Urteilsgewinnung bei Unternehmensprüfungen, Bd. 3 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelmsuniversität Münster, Hrsg. Leffson, U., Düsseldorf 1970, S. 30, (Zitierweise: Quantitative Methoden...)

3) vgl. Wulf, K., Die Planung der Prüfung des Jahresabschlusses - am Beispiel einer Fertigungs-Aktiengesellschaft mittlerer Größe -, in: WPg 1959, S. 516 (Zitierweise: Die Planung...)

4) Hagest, J., Logik...a.a.O., S. 20

Diese zweckentsprechende Aufgliederung des Prüfungsobjektes Jahresabschluß, die allgemein als Prüffeldbildung bezeichnet wird,¹⁾ soll dabei so erfolgen, "...daß der gesamte Prüfstoff den verschiedenen Abschlußpositionen (bei Buchprüfungen) zugeordnet werden kann..."²⁾. Vorräte können dementsprechend ein solches Prüffeld darstellen, das natürlich je nach prüfungstechnischer Zweckmäßigkeit weiter unterteilt werden kann und/oder mit anderen Teil-Prüfobjekten zu einer Prüffeldgruppe vereint werden kann.

"Durch die Abgrenzung von überschaubaren Teilobjekten wird das gesamte Prüfungsobjekt transparenter und die vollständige Erfassung der zu prüfenden Sachverhalte ..." ³⁾ relativ gesichert. Diese Vorgehensweise ergibt sich aus der Dominanz sukzessiven Entscheidungsverhaltens der Abschlußprüfer bei Vorliegen komplexer Beurteilungsobjekte.

1) vgl. Zimmermann, E., Theorie und Praxis der Prüfungen im Betriebe, Essen 1954, S. 26 (Zitierweise: Theorie und Praxis...)

2) v. Wysocki, K., Grundlagen...a.a.O., S. 165

3) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung...a.a.O., S. 161

Da die Prüfer als natürliche informationsverarbeitende Systeme in ihrer Verarbeitungskapazität und Verarbeitungsgeschwindigkeit begrenzt sind, können sie das komplizierte Problem der Gesamturteilsgewinnung über die Normentsprechung des Jahresabschlusses nicht in einem umfassenden simultanen Wahlakt lösen.¹⁾ Ergebnis einer dieserhalb notwendig sukzessiv durchgeführten Jahresabschlußprüfung ist folglich zunächst das Vorliegen einer Vielzahl unverbundener Teilurteile zu den einzelnen Teilobjekten. Für die aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ist aber die Abgabe eines Gesamturteils über die Einhaltung von Bestimmungen des Gesetzes und der Satzung über den Jahresabschluß erforderlich.²⁾ Die Notwendigkeit sukzessiver Prüfungsprozesse ermöglicht zwar zunächst überhaupt eine Beurteilbarkeit des Prüfungsobjektes Jahresabschluß, schafft aber gleichzeitig das Problem der Verknüpfung der Teilurteile zu einem Gesamturteil. Dabei charakterisieren zwei gegenläufige Tendenzen den Prüfungs-Problemlösungsprozeß:

1. Es besteht die Tendenz einer möglichst weitgehenden Atomisierung und damit fortschreitender Homogenisierung von Prüffeldern als Teilprüfobjekte des Gesamtprüfungsobjektes Jahresabschluß,
2. je mehr eine Aufteilung des gesamten Prüfungsobjektes erfolgt, desto problematischer wird die urteilsrelevante Berücksichtigung der Beurteilungsstruktur zwischen den einzelnen Beurteilungsobjekten.

1) vgl. Heinen, E., Industriebetriebslehre...a.a.O., S. 61 ff

2) vgl. § 162 Abs. 2 AktG

Da der Abschlußprüfer das komplexe Gesamt-
-Prüfungsobjekt Jahresabschluß nicht in einem
umfassenden simultanen Prozeß gedanklich er-
fassen und beurteilen kann, ist er bestrebt,
möglichst homogene Teilprüfungsobjekte zu
schaffen. Die Homogenität hängt dabei von
der Art der in dem Prüffeld zusammengefassten
Sachverhalte (Ist-Objekte) sowie von den bei
diesen Ist-Objekten vermuteten, d.h. möglicher-
weise auftretenden Soll-Ist-Abweichungen ab.¹⁾
Betrachtet man nun das Prüffeld "Vorräte" so
erkennt man unmittelbar, daß dieses Prüffeld
weit entfernt ist von einer vollständigen Homo-
genität. Das Prüfobjekt "Vorräte" umfaßt ver-
schiedenartige Ist-Objekte, die nicht jeweils
nach einem gleichen Kriterium beurteilt werden
können, sondern eine Mehrfachbeurteilung er-
fordern. Die arteigene Komplexität des Prüf-
feldes "Vorräte" fördert einerseits die weitere
Zerlegung in selbständige Beurteilungs-Objekte,
z.B. in solche, die nur unter Heranziehung der
innerbetrieblichen Leistungsverrechnung (Er-
zeugnisbestände) beurteilt werden können, und
solche, die aufgrund ihrer Unverarbeitetheit
keine bzw. kaum eine Einbeziehung der Kosten-
rechnung (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe,
Waren) erfordern.

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung...a.a.O., S. 162

Andererseits steigt gerade dadurch die Komplexität bei der Zusammenfassung der Teilurteile wegen zunehmender Komplizierung der Beziehungsstruktur zwischen den Teilurteilen. Da außerdem die Vorräte überwiegend ein Bewertungsproblem darstellen, sind vornehmlich auch Gewichtungen des Prüfers erforderlich, um die bewertungsinduzierten, qualitativen Soll-Istabweichungen gleichnamig zu machen.

Ohne an dieser Stelle weiter auf die Problematik der Prüffeld-Bildung für Vorräte einzugehen, bleibt festzuhalten, daß das Wesen einer zielorientierten Vorräteprüfung wesentlich durch die Dominanz sukzessiver Vorgehensweise bei der Prüfung geprägt ist, da

1. die Zerlegung des Gesamtobjektes in einzelne Prüffelder eine Folge dieser Sukzessivität ist, und
2. die sukzessive Vorgehensweise zusätzliche spezifische Probleme der Urteilsaggregation schafft.

213 Grundsatz der Materiality

Die Bildung von Prüffeldern bedeutet zwar eine Aufspaltung des Gesamt-Prüfobjektes in Teilbereiche mit jeweils nur einer Teilmenge aller urteilsrelevanten Sachverhalte. Die Gesamtheit des Prüfungsstoffes wird durch diese Teilung aber nicht reduziert. Da jedoch die meisten Jahresabschlußprüfungen einem außerordentlich komplexen Ist-Objektbereich gegenüberstehen, ist zum Verständnis des Wesens einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung im allgemeinen und der Vorräteprüfung im besonderen auch die Frage zu klären, ob die Zielerreichung gefährdet wird, wenn nicht der gesamte Sachverhaltsbereich geprüft wird, sondern lediglich eine bestimmte Auswahl von Sachverhalten.

Im allgemeinen wird angenommen, daß der Prüfungszweck, der Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils, zweifelsfrei uneingeschränkt erfüllt wird, "...wenn der Prüfer alle im Jahresabschluß auszuweisenden Sachverhalte prüft und die Urteilsempfänger auf alle festgestellten Soll-Ist-Abweichungen hinweist."¹⁾ Da jedoch eine solche Vollprüfung in der Regel schon wegen kosten- und zeitmässiger Beschränkungen praktisch undurchführbar ist, entsteht für den Prüfer ein Auswahlproblem.

¹⁾ Sperl, A., Prüfungsplanung, Band 12 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hrsg. von Leffson, U., Düsseldorf 1978, S. 46, (Zitierweise: Prüfungsplanung...)

"Aus dem Sinn der Rechenschaft, Informationsberechtigten Informationen als Grundlage ihrer Entscheidungen zu liefern..."¹⁾
wurde nun für den Jahresabschluß der Grundsatz der "Materiality" abgeleitet, der für den Bilanzierenden besagt, "...daß bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses

1. alle Tatbestände berücksichtigt und offengelegt werden müssen, die material (wesentlich) sind und die als Informationen für die Empfänger von Jahresabschlüssen von Bedeutung sein können,
2. alle Tatbestände vernachlässigt werden können, die immaterial (unwesentlich) sind und die wegen ihrer Größenordnung und wegen ihres Aussagewertes keinen Einfluß auf das Jahresergebnis und die Rechenschaft im einzelnen haben."²⁾

1) Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 58; vgl. auch Snavely, H.J., Accounting Information Criteria, in: The Accounting Review, New York, 1967, S. 233, Anm. 23

2) Lück., W., Materiality in der internationalen Rechnungslegung, Das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers und der Grundsatz der Wesentlichkeit, Wiesbaden 1975, S. 67, (Zitierweise: Materiality...)

Vereinfacht ausgedrückt "...fordert materiality Außerachtlassung unwesentlicher Einflußgrößen und ist damit nichts als ein Gebot jeder vernünftigen Informationsvermittlung, das sich aus einfachen Wirtschaftlichkeits- und Nützlichkeitsüberlegungen ableiten läßt."¹⁾ Da das Ziel der Jahresabschlußprüfung aus informationstheoretischer Sicht in der Sicherstellung einer nach anerkannten Rechnungslegungsvorschriften wahrheitsgetreuen Abbildungen realer Sachverhalte im Jahresabschluß besteht,²⁾ also selbst eine Informationsvermittlung über den Zustand des Jahresabschlusses zum Inhalt hat, läßt sich der Grundsatz der Materiality unmittelbar auf die Jahresabschlußprüfung übertragen. Bei einer Vollprüfung des Jahresabschlusses werden zwangsläufig auch Sachverhalte geprüft, die als Jahresabschlußinformationen für die Informationsempfänger keine Entscheidungserheblichkeit besitzen. Die Informationen über Soll-Ist-Abweichungen solcher für den Informationsempfänger unbedeutender Jahresabschlußinformationen muß dementsprechend ebenfalls "immaterial" sein. Werden Prüfaktivitäten hierauf trotzdem verwendet, so erhöht dies nicht die Urteilsqualität³⁾ und verletzt außerdem das Gebot wirtschaftlicher Prüfungsdurchführung.

1) Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 58, (Hervorhebung durch Verfasser)

2) vgl. Pkt. 1262 dieser Arbeit

3) vgl. Mautz, R.K., und Sharaf, H.A., The Philosophy (1961) ...a.a.O., S. 118

Außerdem teile ich nicht die oben zitierte dogmatische Behauptung, eine Vollprüfung führe zweifelsfrei und uneingeschränkt zu einer Erreichung des Prüfungszwecks der Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils. Greift man auf die Ursachen der Dominanz sukzessiven Problemlösungsverhaltens eines Abschlußprüfers zurück, nämlich dessen beschränkte Verarbeitungskapazität und Verarbeitungsgeschwindigkeit, so wird deutlich, daß eine Prüfung, die sämtliche Details zu erfassen versucht und damit einen unüberschaubaren Komplex von Teilprüfungsurteilen nach sich zieht, die Gefahr in sich birgt, daß der Prüfer in seiner Urteilsbildung überlastet wird. Zusätzliche Probleme der Urteilsaggregation und Fehlergewichtung sowie der Identifikation des Prüfers mit seinem Tätigkeitsobjekt ergeben ein Potential an Informationsstörungen des Prüfers bei seiner eigenen Urteilsbildung.

Ein weiterer Aspekt der Materiality sei hier angeschnitten. Es geht nicht nur um die Prüfung alles Wesentlichen bzw. die Außerachtlassung alles Unwesentlichen, sondern um eine adäquate Bestimmung der zu prüfenden Sachverhalte in der Weise, "...daß sich aufgrund einer Prüfung der Auswahl, ein Prüfungsurteil gewinnen läßt, welches als hinreichend genau und sicher auch für die Gesamtheit angesehen werden kann."¹⁾

1) Schulte, E.B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 20

Materiality-Entscheidungen des Abschlußprüfers beziehen sich damit sowohl auf die Bedeutung einzelner Jahresabschlußinformationen und auf die Bedeutung der festgestellten Soll-Ist-Abweichungen oder Soll-Ist-Übereinstimmungen, als auch auf die Relevanz eines Teilurteiles zu einem Teilprüfungsobjekt für das Gesamturteil zu dem Gesamtprüfungsobjekt.

Unter Berücksichtigung der in der Regel gegebenen Komplexität der bei einer Jahresabschlußprüfung/Vorräteprüfung insgesamt beurteilbaren Jahresabschlußinformationen erscheint damit der Grundsatz der Materiality als eine notwendige Voraussetzung einer ausreichenden Urteilsqualität. Aus der Gesamtheit beurteilbarer Informationen sind selektiv nur die materialen Informationen zu berücksichtigen. Allgemein gültige Kriterien der Beurteilung der Materiality lassen sich allerdings kaum angeben, da Materiality-Fragen nur unter Würdigung des jeweils speziell gegebenen Sachverhalts getroffen werden können und stets vom "professional judgement" des Abschlußprüfers abhängen.

22 Determinierung des Prüfungsobjektes "Vorräte"

"Um ein fundiertes Urteil über die Rechenschaftslegung einer Unternehmung abgeben zu können, muß sich der Prüfer unter Berücksichtigung der Wichtigkeit und des Fehlerrisikos der einzelnen Prüfgebiete und Prüfungsobjekte Informationen in solchem Umfang und in solcher Qualität verschaffen, daß sie sich gegenseitig möglichst gut ergänzen und abstützen; es muß sich also gleichsam ein System von Informationen ergeben".¹⁾ Die erforderlichen urteilsrelevanten Informationen erlangt der Prüfer dabei im wesentlichen durch:²⁾

1. Eigene Beobachtungen
2. Einsicht in unternehmungsinterne und unternehmungsexterne Unterlagen
3. Auskünfte Dritter
4. Vorinformationen³⁾ aus dem personalen Erkenntnis - und Erfahrungsschatz insbesondere bei Folgeprüfungen.

1) Kicherer, H.-P., Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Betriebswirtschaftliche Schriften, Heft 41, Berlin 1970, S. 212, (Zitierweise: Grundsätze...)

2) vgl. zur Klassifikation von Informationsquellen: Arens, A., The Adequacy of Audit Evidence Accumulation, in: Public Accounting Diss., University of Minnesota 1970, S. 108 (Zitierweise: "The Adequacy...")

3) Zum Begriff "Vorinformation" vgl. Bamberg, G., Coenenberg, A., Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, München 1974, S. 118

Die Bestimmung des prüferischen Informationsbedarfs, die entsprechende Wahl der spezifischen Urteilsquellen sowie die vom Informationsbedarf abhängige Entscheidung über Art und Umfang von Prüfungshandlungen zur Erreichung der erforderlichen Urteilssicherheit ist aber abhängig von einer Determinierung des Prüfungsobjektes. Der Prüfer muß zunächst wissen, was zu prüfen ist, damit er weiß, "...was er tun muß, um ein System von Informationen aufzubauen, das es aufgrund seiner sachlichen und zeitlichen Dimension sowie seiner qualitativ - quantitativen Struktur erlaubt, ein fundiertes Urteil über die Rechenschaftslegung eines Unternehmens abzugeben".¹⁾

Gemäß den Vorschriften des deutschen Aktiengesetzes sowie des schweizerischen Obligationenrechtes haben die Abschlußprüfer den Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes zu prüfen.²⁾ Damit ist zwar das Gesamtprüfungsobjekt global umschrieben. Aus der Dominanz des sukzessiven Entscheidungsprozesses folgt jedoch die Notwendigkeit einer weitergehenden Aufgliederung in selbständige Teilprüfobjekte. Geht man unter dem Materiality-Aspekt davon aus, daß "Vorräte" ein materiales Teilobjekt der Prüfung darstellen, so erfordert die Bestimmung des prüferischen Informationsbedarfs eine exakte Determinierung dieses Teilprüfobjektes.

1) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 213

2) vgl. im einzelnen § 162 AktG bzw. Art. 728 OR

Nur wenn diese notwendige Voraussetzung erfüllt wird, wenn also das Prüfobjekt "Vorräte" für den Prüfer einen ganz konkreten Untersuchungsgegenstand darstellt, kann er die notwendigen Prüfungsinformationen, Informationsquellen und Prüfungsaktivitäten bestimmen, da er über einen urteilsrelevanten Bezugspunkt verfügt. Dementsprechend ist nachfolgend das Prüfungsobjekt "Vorräte" begrifflich festzulegen und gegen andere Teilprüfungsobjekte abzugrenzen.

221 Der Begriff der Vorräte

2211 Allgemeines

Jeder Kaufmann hat zum Beginn seines Handelsgewerbes und zum Schluß eines jeden Geschäftsjahres seine Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß zu machen.¹⁾ Gegenstand der Bilanzierung ist dabei nicht das private Vermögen, sondern allein das Betriebsvermögen als Inbegriff derjenigen Vermögensgegenstände und Wirtschaftsgüter, "...die dem Betriebe dienen oder ihrer Art nach diesem zu dienen bestimmt sind"²⁾ oder die zumindest

1) vgl. § 39 HGB bzw. Art. 660 OR i.V. mit Art. 662 OR

2) BFH I 205/57 vom 24.03.59, BStBl I 1959, S. 289

"...in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, d.h. objektiv dem Betrieb des Kaufmanns zu dienen geeignet und subjektiv (nach Widmung und buchmässiger Behandlung) ihm zu dienen oder ihn zu fördern bestimmt sind."¹⁾ Das Betriebsvermögen wird im allgemeinen eingeteilt in Anlage- und Umlaufvermögen. Zum Anlagevermögen rechnen dabei diejenigen Gegenstände, die am Abschlußstichtag dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen.²⁾ Im Gegensatz hierzu "...kann das 'Umlaufvermögen' in der aktienrechtlichen Bilanz nur negativ, nämlich als dasjenige Aktivvermögen definiert werden, das weder ausstehende Einlagen (I) noch Anlagevermögen (II) noch Rechnungsabgrenzungsposten (IV) ist."³⁾ Der betriebswirtschaftliche Begriff des Umlaufvermögens umfaßt dagegen "...alle Gegenstände des Unternehmens, die durch ihren Umlauf, also ihre wertmässige Ersetzung - vom Rohstoff bis hin zum baren Verkaufserlös - dem Unternehmen dienen..."⁴⁾

1) BfH I 154/65 v. 27.03.68, BStBl I 1968, S. 522

2) vgl. § 152 Abs. 1 AktG und Art. 655 Abs. 1 OR;

3) Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Aktiengesetz, Kommentar von Ernst Geßler, Wolfgang Hefermehl, Ulrich Eckardt, Bruno Kropff, München 1973, Bd. III, § 151 Tz 42, S. 101 (Zitierweise: Kommentar zum AktG...)

4) Carsten, P., Claussen, in Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, von Kurt H. Biedenkopf, Carsten P. Claussen, Gerd Geilen, Hans-Georg Koppensteiner, Alfons Kraft, Heinrich Kronstein, Marcus Lutter, Hans-Joachim Mertens, Wolfgang Zöllner, Hrsg. Zöllner W., Köln, Berlin, Bonn, München 1971, § 151, Tz 20, S. 26 (Zitierweise: Kölner Kommentar...)

Er entspricht damit nicht ganz dem bilanziellen Begriff des Umlaufvermögens, da hierunter auch langfristig gebundene Mittel, nämlich einige aktienrechtliche Sonderposten¹⁾, erfaßt werden. Trotz erheblicher Einwendungen des Schrifttums gegen diesen bilanziellen Begriff "Umlaufvermögen" wurde er im deutschen Aktiengesetz beibehalten, "...weil er sich eingebürgert hat und bei der Bilanzanalyse eine wesentliche Rolle spielt."²⁾

Da die Vorräte einen Teil des "Umlaufvermögens" darstellen, ergibt sich aus diesen Ausführungen unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die Jahresabschlußprüfung in erster Linie eine Gesetzmässigkeitsprüfung ist, eine grundlegende Anforderung an eine für die Thematik dieser Arbeit brauchbare Vorräte-Definition: Begriffsbildung und Abgrenzung haben sich in erster Linie an den handelsrechtlichen Normen zu orientieren und erst in zweiter Linie an betriebswirtschaftlichen Kriterien. Die Richtigkeit der Bilanzierung eines Gegenstandes als "Umlauf- bzw. Vorratsvermögen" ist vom Abschlußprüfer primär nicht unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, sondern anhand handelsrechtlicher Grundsätze.

1) Es handelt sich hierbei um die Posten Aktiva III B. 8 - 11 des aktienrechtlichen Gliederungsschemas gemäß § 151 AktG: Eigene Aktien, Anteile an Konzernunternehmen, Forderungen an verbundene Unternehmen sowie Forderungen aus Krediten an Mitglieder des Vorstandes und Aufsichtsrates.

2) Kropff, E., Aktiengesetz, Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6.9.1965 und des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6.9.1965 mit Begründung des Regierungsentwurfs, Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestags, Düsseldorf 1965, § 151, S. 227; (Zitierweise: Abschlußbericht...), im schweizerischen OR findet sich dagegen der Begriff des Umlaufvermögens nicht

Fehlen jedoch eindeutige und operable handelsrechtliche Determinierungskriterien, sind Rückgriffe auf betriebswirtschaftliches Gedanken-
gut im Rahmen der Auslegung sogar notwendig.

2212 Definition

Vorweg sei geklärt, daß nachfolgend die Begriffe "Vorräte" und "Vorratsvermögen" synonym verwendet werden.

Weder das deutsche Aktiengesetz noch das schweizerische Obligationenrecht enthalten eine Definition der Vorräte. Zwar nennt § 151 Abs. 1 III A des deutschen Aktiengesetzes drei Gruppen des Vorratsvermögens, die auch meist im Schrifttum zur Bilanzierung für die Klärung des Begriffs "Vorräte" herangezogen werden.¹⁾ In Wirklichkeit hat diese Gruppierung aber keinen Abgrenzungs- oder definitorischen Wert, sondern die drei Vorratsgruppen bedürfen ihrerseits ebenfalls der Definition. Aus der aktienrechtlichen Unterteilung des Vorratsvermögens in

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. unfertige Erzeugnisse
3. fertige Erzeugnisse und Waren

1) vgl. hierzu u.a. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 151, Tz 116 ff; Wörterbuch der Wirtschaft, begründet von Bülow, F., fortgeführt von Langen, H., 5. erw. Auflage, Stuttgart 1967, S. 585

läßt sich aber ableiten, daß zu den Vorräten überwiegend solche Vermögensgegenstände zählen, die zum Verbrauch und zur Veräußerung bestimmt sind.¹⁾ Allerdings ist diese Formulierung unvollständig, "...denn Vorratsvermögen ist nicht nur zum Verbrauch und zur Veräußerung, sondern auch zur Bewirkung anderer Umsätze, z.B. von Dienstleistungen bestimmt."²⁾ Unter funktionalem Aspekt hat das AICPA eine weitreichende und außerdem jahresabschlußrelevante, nicht etwa für Zwecke optimaler Losgrößenbestimmung oder zur Bewältigung von Lagerhaltungsproblemen bestimmte Definition der Vorräte gegeben. Als Vorratsvermögen (inventory) ist danach anzusehen "...the aggregate of those items of tangible personal property, which (1) are held for sale in the ordinary course of business, (2) are in process of production for such sale, or (3) are to be currently consumed in the production of goods or services to be available for sale."³⁾

1) vgl. Einführungserlaß vom 03.11.1967, in: BStBl. I 1967, S. 374

2) Richter, H., Zum Begriff "Vorratsvermögen", in: DStR 1968, S. 407, (Zitierweise: Zum Begriff "Vorratsvermögen"...)

3) American Institut of Certified Public Accountants (AICPA) (Hrsg.), Accounting Research and Terminology Bulletins, Final Edition, The 1953 revisions and restatements of earlier bulletins, with all subsequent bulletins issued by the Committees on Accounting Procedure and Accounting Terminology, New York 1961, Bulletin No. 43, S. 27

Entscheidend für die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zum Vorratsvermögen ist somit nicht dessen Art oder die Dauer seiner Nutzung, sondern seine funktionale, stichtagsbezogene Zweckbestimmung sowie als Nebenbedingung seine bilanzvermögensmäßige Zuordnung zum bilanzierenden Unternehmen. Diese auf Fabrikationsbetriebe abgestellte Zuordnungsregel bedarf allerdings bei Dienstleistungsunternehmen oder bei solchen Industrieunternehmungen, die auch Dienstleistungen erbringen, einer Modifikation. Der bei diesen Unternehmen durch Dienstleistung entstehende Wert eines "in Arbeit befindlichen Auftrages", also einer "noch nicht abgerechneten Leistung" stellt keinen gegenständlichen Vermögenswert dar, der körperlich in der Unternehmung erfaßbar wäre. Dennoch soll er als "unfertige Leistung" hier zu den Vorräten gezählt werden. Die Auffassungen hierzu sind allerdings in der Literatur unterschiedlich. Während Scherpf der Auffassung ist, die "in Arbeit befindlichen Aufträge" fallen nicht unter die Vorräte, da sie "...als Forderungen anzusprechen und auszuweisen sind",¹⁾ halten Adler/Düring/Schmaltz einen Ausweis unter den Vorräten für unbedenklich, obwohl es sich rein rechtlich um Forderungen und keine Sachen handelt.²⁾ Fülling letztlich sieht in den "unfertigen Leistungen" immaterielle Vorratsgüter, die erst mit ihrer Fertigstellung zu Forderungen werden.³⁾

1) Scherpf, P., Die aktienrechtliche...a.a.O., VI 87, Tz. 151, VI

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 151 Tz 122

3) vgl. Fülling, F., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 6, Düsseldorf 1976, S. 74 f, (Zitierweise: Grundsätze...)

Ich möchte mich der letzten Auffassung von Füllung unter dem hier gewählten funktionellen Aspekt anschließen, da die stichtagsbezogene Zweckbestimmung für "unfertige Leistungen" ebenso wie bei der Vorratsgruppe "unfertige Erzeugnisse" darin besteht, daß sie "in process of production for sale in the ordinary course of business" sind.

Nach alledem soll hier unter Vorräten die Gesamtheit aller an einem bestimmten Stichtag einem Unternehmen bilanzvermögensmässig zuzurechnenden materiellen Gegenstände verstanden werden, die in diesem Zeitpunkt für die Verwendung in einem betrieblichen Kombinationsprozeß zur Leistungserstellung oder den direkten Verkauf bestimmt sind, sowie die Summe der "in Arbeit befindlichen Leistungen", die als immaterielle Werte den Leistungsstand der noch nicht abgeschlossenen Dienstleistungen repräsentieren.

"Geleistete Anzahlungen" werden hier nicht unter dem Begriff "Vorräte" subsummiert, wenngleich Artikel 9 und 10 der 4. EG-Richtlinie vom 25.07.1978 die geleisteten Anzahlungen zur Position "Vorräte" zählen.¹⁾

1) vgl. Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), in: Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie), Schruff, L., Düsseldorf 1978, S. 30 und 38

Da die Jahresabschlußprüfung sich in vorran-
giger Weise am Gesetz zu orientieren hat und
gerade das deutsche Aktienrecht wie das schwei-
zerische Obligationenrecht eine Unterteilung
der Vorräte vornehmen, sind zur näheren Charak-
terisierung der Vorräte auch diese de lege lata
genannten Vorratsgruppen näher zu kennzeichnen.

2221 Bilanzrechtliche Vorrätegruppierungen

Die maßgebenden Bilanzierungsvorschriften Deutsch-
lands und der Schweiz unterteilen nach dem reinen
Gesetzeswortlaut die Vorräte in folgende Gruppen:

Schweizerisches Obligationenrecht Art. 666 Abs. 1 OR	Deutsches Handelsge- setzbuch § 40 Abs. 4 Ziff. 2 HGB	Deutsches Aktien- gesetz § 151, Abs. 1 III, A. AktG
Rohmaterialien	Roh-, Hilfs- u. Betriebsstoffe	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
fertige Fabri- kate	-	fertige Erzeugnisse
halbfertige Fab- rikate	-	unfertige Erzeug- nisse
Handelswaren	-	Waren

Abb. II/1: Bilanzrechtliche Vorrätegruppierung

Wie sich bei meiner Untersuchung der einschlägigen
Kommentierung ergeben hat, bestehen zwischen der
Schweiz und Deutschland in der Vorrätegruppierung
lediglich terminologische, aber keine inhalt-
lichen Unterschiede. Die oben gegenübergestellten
Termini können daher als Synonyma angesehen werden.

2222 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Zu den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen gehören alle Güter einer Unternehmung, die neben den Produktionsfaktoren Arbeit und Betriebsmittel zur Herstellung der Fertigerzeugnisse erforderlich sind.¹⁾ "Rohstoffe sind die Materialien, die zur Herstellung von Erzeugnissen benötigt werden, als Bestandteil in das Erzeugnis eingeht und sein Wesen und seine Eigenart mitbestimmen".²⁾ Sie stellen somit den Hauptbestandteil des Fertigerzeugnisses dar, wobei es nicht auf ihren Zustand vor Herstellung des Erzeugnisses ankommt.³⁾ Auch bezogene, unfertige und fertige Erzeugnisse, "...die als Ausgangs- und Grundstoffe für die Herstellung von Erzeugnissen zu dienen bestimmt sind, mithin nach der Vornahme von Form- oder Substanzveränderungen oder nach dem Einbau in die Fertigerzeugnisse Bestandteil der neuen Produkte werden"⁴⁾, rechnen zu den Rohstoffen.

1) vgl. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, 14. Aufl., Berlin, Heidelberg, New York, 1968, S. 121; Gutenberg's Begriff "Werkstoff" deckt sich mit dem hier verwendeten Rohstoffbegriff, (Zitierweise: Grundlagen, die Produktion...)

2) Richter, H., Zum Begriff "Vorratsvermögen"...a.a.O., S. 407

3) vgl. Glade in Gnam, Handbuch des Bilanzsteuerrechts Nr. 139

4) Gutenberg, E., Grundlagen, die Produktion...a.a.O., S. 121

Ein wichtiges Merkmal der Rohstoffe ist neben ihrer Bestimmung für die Produktion, " ...daß sie in der betrachteten Unternehmung noch keiner Be- oder Verarbeitung unterzogen worden sind."¹⁾

Hilfsstoffe sind solche Stoffe, die zwar wie die Rohstoffe in das fertige Erzeugnis eingehen, aber nur einen untergeordneten Bestandteil des Erzeugnisses bilden. "Zu den Hilfsstoffen gehört auch solches Verpackungsmaterial, das für die Verkaufsfähigkeit des fertigen Erzeugnisses wesentlich und im Verkaufspreis mit enthalten ist."²⁾ Hilfsstoffe erfüllen damit lediglich eine Hilfsfunktion im fertigen Produkt; sie sind wegen ihres relativ geringen Wertanteils ökonomisch kaum von Bedeutung, technisch aber nicht entbehrlich.

Betriebsstoffe gehen im Gegensatz zu den Roh- und Hilfsstoffen nicht in das Produkt ein, sie werden jedoch mittelbar oder unmittelbar bei der Herstellung der Erzeugnisse verbraucht. "Betriebsstoffe werden nicht für ein bestimmtes Erzeugnis verwendet, sie dienen dem Fertigungsprozeß, der Unterhaltung der Produktionseinrichtung, der Krafterzeugung, der Verwaltung, dem Absatz und damit mittelbar der gesamten Leistungserstellung."³⁾

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 39

2) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 151, Tz 119

3) Betriebsprüfungskartei der Oberfinanzdirektionen Düsseldorf - Köln - Münster, Teil I, Stand: Februar 1982, Kto. Betriebsstoffe, S. 1

Bei der Zuordnung eines Vorratsgegenstandes zu den drei Stoffgruppen können sich Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben, da sich die eben dargestellte und allgemein angewandte fertigungstechnische Unterscheidung nur dann exakt durchführen läßt, wenn man von einem ganz bestimmten Erzeugungsprozeß ausgeht. Gerade bei Mehr-Produktunternehmen kann das gleiche Material für die verschiedenen Erzeugnisse Rohstoff, Hilfs- oder Betriebsstoff sein. Besonders Roh- und Hilfsstoffe lassen sich dabei praktisch nicht immer scharf trennen, da sie ja beide in das Produkt eingehen.

"Bei einer Bilanzgliederung nach dem Aktiengesetz sind diese Abgrenzungsprobleme allerdings bedeutungslos, da Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe in einer Position ausgewiesen werden."¹⁾ Nach dem schweizerischen Obligationenrecht, das ohnehin eine Bilanzgliederungsvorschrift nicht enthält, dürfte die Unterscheidung in Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe gleichermaßen bedeutungslos sein, da auch bewertungsmäßig für diese "Rohmaterialien" die gleichen Grundsätze anzuwenden sind.

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 40

2223 Unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen

"Da die Bilanz eine Momentanaufnahme bestimmter, relevanter wirtschaftlicher Tatbestände in einer Unternehmung ist, befinden sich zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses in der Unternehmung Güter und Leistungen unterschiedlicher Fertigungsgrade."¹⁾ Zu den unfertigen Erzeugnissen zählen nun "...alle Vorräte, die noch nicht verkaufsfertige Produkte darstellen, für die jedoch durch eine Be- oder Verarbeitung bereits Aufwendungen (z.B. Löhne) entstanden sind."²⁾

Dabei ist auf die Verhältnisse des einzelnen Betriebes und jedes einzelnen Wirtschaftsgutes abzustellen, das bereits eine Be- oder Verarbeitung erfahren hat, aber nach dem Fertigungsprogramm des Unternehmens noch nicht absatzreif ist. Bei den unfertigen Erzeugnissen handelt es sich also um Vorräte, die zum Bilanzstichtag weder Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe noch Fertigfabrikate sind, da sie sich bereits in einem Bearbeitungszustand befinden, der aber noch nicht abgeschlossen ist. Würde man bereits die durch die Annahme der Güter, ihre Lagerung sowie ihren innerbetrieblichen Transport entstehenden Kosten unter die Be- oder Verarbeitung subsummieren, so gäbe es allerdings keine Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und auch keine Fertigerzeugnisse, sondern nur unfertige Erzeugnisse, da die

1) Filling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 37

2) Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 168

einzelnen Wirtschaftsgüter so lange als unfertig anzusehen wären, bis sie für die Unternehmung keinerlei Kosten mehr verursachen würden und bereits dann als unfertige bezeichnet werden müßten, wenn das erste Mal Kosten auf diese Güter entstehen. Aus pragmatischen Gründen werden jedoch "...nicht alle in der Unternehmung vorhandenen Güter als unfertig bezeichnet." ¹⁾

Unter dem Begriff "unfertige Arbeiten" oder "in Arbeit befindliche Aufträge" werden begonnene, aber am Bilanzstichtag noch nicht vollendete Dienstleistungen von Dienstleistungsunternehmen oder solchen Industrieunternehmen bezeichnet, die auch Dienstleistungen erbringen. ²⁾

Unfertig sind diese Leistungen so lange, als sie nicht abrechenbar sind. Gliedert sich eine vertraglich vereinbarte Gesamt-Dienstleistung in einzelne abrechenbare Teilleistungen, so müssen diese Teilleistungen im Augenblick der Abrechenbarkeit den Forderungen zugerechnet werden. Handelt es sich aber um eine nicht teilweise abrechenbare, unfertige Leistung, so ist sie dem Vorratsvermögen zuzurechnen. Maßgebendes Kriterium der Fertigstellung der Leistung ist der Zeitpunkt der Abrechenbarkeit, d.h. der Realisationszeitpunkt der betrachteten Dienstleistung.

1) Filling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 37 f

2) Es finden sich auch noch andere Bezeichnungen, wie z.B. "noch nicht abgerechnete Leistungen", "halbfertige Leistungen", ...

"Vorher sind die geleisteten Dienstleistungen... mit den Herstellungskosten der unvollständig erstellten Leistungen zu aktivieren".¹⁾ Nach Fertigstellung erfolgt der Ausweis der Dienstleistung als Forderung. Auf weitere Gesichtspunkte einer den Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung entsprechenden Behandlung "unfertiger Erzeugnisse" wird später noch näher eingegangen.²⁾

2224 Fertige Erzeugnisse

Als "fertige Erzeugnisse" werden diejenigen Vorräte bezeichnet, die in einem Produktionsunternehmen in eigener Fabrikation sowohl auf feste Bestellung als auch auf Vorrat hergestellt werden, bereits alle geplanten Fertigungsstufen durchlaufen haben, versandfertig bzw. verkaufsfähig sind und auch zum unmittelbaren Verkauf bestimmt sind. Wann ein Fertigerzeugnis vorliegt, ist dabei nach dem jeweiligen Produktionsprogramm des einzelnen Unternehmens zu beurteilen. Maßgebendes Kriterium für die Einstufung eines Wirtschaftsgutes als Fertigerzeugnis ist insbesondere "...die von der Unternehmung geplante Verwendung des betreffenden Gutes" ³⁾ und

1) Schäfer, W., Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung für Forderungen, Beiträge zu den Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung, Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 3, Düsseldorf 1971, S. 26, (Zitierweise: Grundsätze...)

2) vgl. Pkte. 23 ff

3) Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 36

somit dessen Zweckbestimmung. Es ist aber weder erforderlich, daß das hergestellte Erzeugnis schon für den Letztverbraucher bestimmt ist, noch kommt es darauf an, ob das Produkt den Fertigungsprozeß in allen Stufen durchlaufen hat. Das Kriterium der Zweckbestimmung erlaubt damit Abgrenzungen nach verschiedenen Seiten:

1. Auch Erzeugnisse, die z.B. in einem Zulieferbetrieb hergestellt werden, sind, wenn sie versandfertig sind und die übrigen Voraussetzungen erfüllen, Fertigerzeugnisse und nicht etwa unfertige Erzeugnisse,
2. in der Unternehmung hergestellte Erzeugnisse können überhaupt nur Vorräte sein, wenn sie für den unmittelbaren Absatz bestimmt sind. Selbst wenn geplant ist, ein selbst erstelltes Erzeugnis nur kurzfristig als Anlagevermögen selbst zu nutzen, zählt es nicht mehr zu den fertigen Erzeugnissen, sondern zum Anlagevermögen.
3. Alle diejenigen Erzeugnisse sind als fertig zu bezeichnen, die - ceteris paribus - "...den Fertigungsprozeß bis zu einem geplanten Ende durchlaufen haben und nun bis zum Verkauf oder sonstiger Verwendung gelagert werden."¹⁾

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S 36

Zwischenprodukte, die nicht zur weiteren Be- oder Verarbeitung, sondern zur Veräußerung bestimmt sind, gehören dementsprechend zu den "fertigen Erzeugnissen."

Es wäre allerdings falsch, das Kriterium der Zweckbestimmung als die hinreichende Bedingung aufzufassen und wie Fülling zu sagen, das Kriterium der "Verkaufsfähigkeit" sei "...nicht entscheidend dafür, ob ein Produkt fertig oder unfertig ist..."¹⁾. Vorräte sind erst dann als Fertigerzeugnisse anzusehen, wenn sie sowohl nach ihrer von der Unternehmung bestimmten Zweckbestimmung den produktionsprogrammbestimmten Fertigungsverfahren im geplanten Umfang durchlaufen haben, zum unmittelbaren Verkauf bestimmt sind, als auch das "...Stadium der Verkaufsfähigkeit erreicht haben."²⁾

2225 Waren

Als Waren werden diejenigen fremdbezogenen Wirtschaftsgüter bezeichnet, die nach ihrer von einer Unternehmung geplanten Zweckbestimmung zum unmittelbaren Absatz, also nicht etwa zur vorherigen Selbstnutzung bestimmt sind, ohne vorher im Rahmen des eigenen Produktionsprozesses be- oder verarbeitet zu werden. Dabei kommt es für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut Ware ist, nicht auf die Art des Gegenstandes an.

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 36

2) Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 168

Im allgemeinen werden Waren zwar bewegliche Gegenstände sein, die als Güter des Handelsverkehrs in Betracht kommen. Aber auch Immobilien, die in der Absicht unveränderter Weiterveräußerung, z.B. durch ein Bauunternehmen erworben werden, stellen "Waren" in diesem Sinne dar.

2226 Zusammenfassende Übersicht

Nachfolgend werden die wichtigsten vorerwähnten Kriterien zur Unterteilung der verschiedenen Vorrätegruppen nochmals in einer Übersicht zusammengestellt:

Vorräte Kriterien	Rohstoffe	Hilfsstoffe	Betriebsstoffe	unfertige Erzeugnisse	unfertige Arbeiten	fertige Erzeugnisse	Waren
1. Zur Herstellung/Ausführung von Erzeugnissen/Leistungen bestimmt	ja	ja	ja	ja	ja	-	nein
2. Geht in das Produkt ein	ja	ja	nein	-	-	-	nein
- als Hauptbestandteil	ja	nein	nein	-	-	-	nein
- als Nebenbestandteil	nein	ja	nein	-	-	-	nein
3. Alle geplanten Fertigungs-/Leistungsstufen bereits durchlaufen	-	-	-	nein	nein	ja	-
4. Unmittelbar zum Absatz bestimmt	nein	nein	nein	nein	nein	ja	ja
5. Verkaufsfähig = versandfertig	nein	nein	nein	nein	nein	ja	ja
6. Fremdbezogen	ja/nein	ja/nein	ja/nein	nein	nein	nein	ja

Zeichenerklärung: - = keine Angabe möglich

Abb.II/2: Übersicht der Kriterien zur Unterscheidung der Vorrätegruppierung

23 Abgrenzung der Vorräte von anderen Bilanzpositionen

"Erstes Ziel der Abschlußprüfung ist es, ein fundiertes, allen Interessenten zugängliches Urteil über die Ordnungsgemäßigkeit der Rechenschaftslegung eines Unternehmens zu gewinnen."¹⁾

Dementsprechend hat der Abschlußprüfer "...die vielfältigen Ausweis-, Gliederungs- und Bewertungsvorschriften (§§ 148 ff AktG) genau zu beachten und den ihm vorgelegten Abschluß daran zu messen."²⁾ Wenngleich zwischen den deutschen aktienrechtlichen und den schweizerischen obligationenrechtlichen Bilanzierungsvorschriften erhebliche Unterschiede, insbesondere in Bezug auf die Gliederung des Jahresabschlusses bestehen,³⁾ ist eine sachgerechte Abgrenzung der Vorräte gegenüber anderen Bilanzpositionen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung sowie des true and fair view gleichermaßen erforderlich. Je nach Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zu einer bestimmten Aktivposition kommen überdies differente Bewertungsvorschriften zum Zuge.

1) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 167

2) Greifzu, J., Das Rechnungswesen...a.a.O., S. 579

3) Das schweizerische Obligationenrecht enthält keine explizite Bilanzgliederungsvorschrift; im deutschen Recht vgl. § 151 AktG

Im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung muß daher zunächst das Abgrenzungsproblem gelöst werden, bevor Fragen der "richtigen" Bewertung und des "zielentsprechenden" Bilanzausweises beantwortet werden können.

231 Abgrenzung der Vorräte gegenüber dem
 Anlagevermögen

"Die Zugehörigkeit von Gütern zum Vorratsvermögen oder Anlagevermögen steht bisweilen nicht eindeutig fest."¹⁾ Nach der Legaldefinition des §152 Abs. 1 AktG sind "beim Anlagevermögen... nur die Gegenstände auszuweisen, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen."²⁾ In Artikel 665 OR wird ähnlich von den "...dauernd dem Betriebe dienenden Anlagen..."³⁾ gesprochen.

Als wesentliches Abgrenzungskriterium der Vorräte gegenüber dem Anlagevermögen läßt sich damit deren differente Zweckbestimmung anführen. Während Vorräte - wie bereits angesprochen - zum Verbrauch, zur Weiterver- bzw. -bearbeitung oder dem Verkauf bestimmt sind, dienen Gegenstände des Anlagevermögens dauernd dem Geschäftsbetrieb durch Abgabe von Nutzungen verstanden als Betriebsmittel - Faktorleistungen.⁴⁾

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 4

2) § 152 Abs. 1, AktG

3) Art. 665 Abs. 1 OR

4) vgl. Börner, D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss., München 1961, S. 163

Der Begriff "dauernd" ist dabei nicht als ein absoluter Zeitbegriff zu interpretieren; ein "dauerndes Dienen" liegt auch vor, wenn von vorneherein feststeht, daß ein Vermögensgegenstand nur kurze Zeit dem Geschäftsbetrieb dient. Die Zweckbestimmung von Anlagegegenständen zur Nutzungsabgabe in Unternehmen ergibt sich hierbei teils aus der Sache selbst, teils ist sie vom Willen der bilanzierenden Unternehmung abhängig, wobei es unerheblich ist, ob die zuge dachte Zweckbestimmung auch tatsächlich realisiert wird. So gehören z.B. Maschinen so lange zum Anlagevermögen, wie der ihnen zuge dachte Zweck in der Nutzung für das Unternehmen gewollt ist. Von der Sache her sind dagegen z.B. Anzahlungen, die ursprünglich für Gegenstände des Umlaufvermögens geleistet wurden, zwingend in das Anlagevermögen zu übernehmen, sobald sich die Zweckbestimmung dieser Gegenstände in der Weise ändert, daß sie als Anlagevermögen genutzt werden sollen. Aus diesem Beispiel folgt darüberhinaus, daß die Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Anlage- oder Umlaufvermögen nicht im Augenblick seines Zugangs beim Unternehmen ein für allemal feststeht. Zu jedem Bilanzstichtag ist vielmehr neuerlich zu prüfen, ob eine veränderte Zweckbestimmung eine Umgliederung des entsprechenden Vermögensgegenstandes erfordert.

Da insgesamt die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlage- oder Umlaufvermögen eine Frage der tatsächlichen unternehmerischen Zweckbestimmung ist, ergeben sich bei der Jahresabschlußprüfung insbesondere dann Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn für die vermögensmäßige Zuordnung die Erforschung der wirklichen Zweckbestimmung auf Schwierigkeiten stößt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn entweder die Bestimmung der geplanten Verwendung nicht eindeutig feststeht (z.B. Verkauf von Ersatzteilen oder Einbau in Anlagegegenstände) oder aus bilanzpolitischen Gründen seitens des bilanzierenden Unternehmens ein tatsächenswidriger Verwendungszweck angegeben wird. Ihre besondere Bedeutung erlangt die richtige Abgrenzung zwischen Vorräten und Anlagevermögen insbesondere aus Gründen des richtigen Erfolgsausweises und der Publizität. Nach deutschem Aktiengesetz sind nämlich beim Anlagevermögen alle Zu- und Abgänge für jeden einzelnen Posten, die Zuschreibungen, die Abschreibungen sowie die Umbuchungen gesondert aufzuführen; Saldierungen sind verboten.¹⁾ Hinsichtlich des richtigen Erfolgsausweises kann eine mangelhafte Abgrenzung zu Beeinträchtigungen führen, da unterschiedliche Bewertungsvorschriften zur Anwendung kommen. Dies wird besonders deutlich im Falle des Niederstwertprinzips.²⁾

1) vgl. § 152 Abs. 1 AktG

2) vgl. §§ 153 bis 155 AktG bzw. Art. 665 und 666 OR

232 Abgrenzung der Vorräte gegenüber den Forderungen

"Forderungen entstehen aus der Tätigkeit der Unternehmung, teils aus dem Abgang von materiellen und immateriellen Gütern, teils aus Kreditgeschäften, gelegentlich aus anderen Anlässen, z.B. Anspruch auf Subventionen oder Steuererstattungen nach Zugang der entsprechenden rechtsverbindlichen Bescheide." ¹⁾

In der Verursachung von Forderungen durch die Tätigkeit der Unternehmung zeigt sich die besondere Interdependenz zwischen Forderungen und Vorräten.

"Die Unternehmungen üben im Rahmen der menschlichen Gesellschaft produktive Funktionen aus, d.h. sie haben den Zweck, irgendwelche materiellen oder immateriellen Güter irgendwelchen Elementen oder Subsystemen der Gesellschaft bereitzustellen." ²⁾ Solange diese durch die betriebliche Leistungserstellung entstandenen "Güter" ³⁾ zum Bilanzstichtag unverkauft, d.h. nicht abgesetzt sind, stellen sie "Vorräte" dar.

1) Filling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 6

2) Ulrich, H., Die Unternehmung...a.a.O., S. 166

3) hier verstanden als Inbegriff materiellen und immateriellen Leistungsoutputs

Durch den Umsatzakt scheiden sie aus der Verfügungsgewalt der Unternehmung aus und führen in der Regel zu Forderungen, wenn nicht Leistung und Gegenleistung gleichzeitig, also Zug um Zug erfolgen, wie beispielsweise bei Barverkäufen. Die produzierten Güter und Leistungen, also die Vorräte eines Unternehmens, repräsentieren damit ein Potential, das zu Forderungen, nämlich denen aus "Lieferungen und Leistungen" führt. Für Bilanzierende wie Abschlußprüfer stellt sich in diesem Zusammenhang insbesondere die Frage, "...zu welchem Zeitpunkt der Absatz der Güter und damit der Zugang der Forderungen realisiert ist."¹⁾ Die Festlegung dieses Zeitpunktes ist dabei deshalb so besonders wichtig, da das Vorrats-Gut im Umsatzzeitpunkt einen "Wertsprung" erfährt:

Waren vor dem Umsatzzeitpunkt die Vorräte mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, möglicherweise auch dem Niederstwertprinzip zufolge mit einem niedrigeren beizulegenden Wert zu bilanzieren, erfolgt durch den Umsatzakt eine Erfolgsrealisation, die bilanziell einen Abgang dieses Vorräte-Wertes bewirkt, bei gleichzeitiger Erfassung des entstehenden Forderungszugangs mit dem entsprechenden Verkaufspreis.

1) Schäfer, W., Grundsätze...a.a.O., S. 17

Aus dem latentem Forderungspotential "Vorräte" sind damit offene Forderungen geworden. Wesentliches Abgrenzungskriterium zwischen "Vorräten" und "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" ist somit der Realisationszeitpunkt des Umsatzaktes. Wird zu einem Bilanzstichtag dieser Zeitpunkt bei einzelnen Vorräten unterschiedlich beurteilt, gelangt man zu gleichermaßen verschiedenen Ausweisen der Vermögens- und Ertragslage. Daraus ergibt sich einerseits die bilanzpolitische Beliebtheit der Vorräte zur Ergebnis- und Vermögensmanipulation, andererseits deren besondere Prüfungsrelevanz bei einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung. Hinsichtlich der "anderen Forderungen", die nicht solche aus "Lieferungen und Leistungen" darstellen, ergeben sich keine besonderen Abgrenzungsprobleme. Im Rahmen der Jahresabschlußprüfung stellen sich hierbei lediglich die "üblichen" Fragen, wie beispielsweise die eines den Gliederungsvorschriften entsprechenden Ausweises im Jahresabschluß.

233 Abgrenzung der Vorräte gegenüber schwebenden Geschäften

Die vorstehenden Ausführungen zur Abgrenzung von Forderungen deuten auf eine weitere im Rahmen der Bilanzierung und Jahresabschlußprüfung wichtige Abgrenzung hin. Ist z.B. ein Kaufvertrag über einen Vorratsgegenstand mit einem Abnehmer bereits geschlossen, aber noch von keiner Seite erfüllt, stellt sich die Frage, ob mit Abschluß des Vertrages bereits der Umsatzakt realisiert ist. Verneint man diese Frage, ist das Vorratsgut in der Bilanz unter den Vorräten auszuweisen und entsprechend mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu erfassen. Andernfalls erfolgt die Bilanzierung einer Forderung und kein Ausweis als Vorratsgut. Die Frage nach dem Realisationszeitpunkt des Umsatzaktes wird in diesem Fall zum Entscheidungskriterium dafür, "...in welchem Stadium des Schwebezustandes die Leistung soweit bewirkt ist, daß der Ertrag aus dem schwebenden Geschäft..."¹⁾ auszuweisen ist und sich gleichzeitig auch die Vermögensart des verkauften Gegenstands vom "Vorratsgut" zur "Forderung" transformiert hat.

1) vgl. die Aufzählung der zahlreichen Fundstellen bei Friedrich, H., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Bd. 4 der Schriften der Schmalenbach-Gesellschaft, 2. unveränderte Aufl., Düsseldorf 1976, S. 13, Fußnote 2, (Zitierweise: Grundsätze...)

In Literatur und Rechtssprechung findet sich nun eine Vielzahl von zum Teil sehr unterschiedlichen Begriffsbestimmungen.¹⁾ Stellt man bei gegenseitigen Verträgen nur auf den Schwebezustand als solchen ab, so sind alle die gegenseitigen Verträge als "schwebende Geschäfte" anzusehen, die am Bilanzstichtag noch nicht vollständig erfüllt worden sind.²⁾ Erst mit vollständigem Austausch von Leistung und Gegenleistung gilt der Schwebezustand als beendet. Die Forderungen und Verbindlichkeiten aufgrund von Lieferungen und Leistungen gehören in diesem Fall mit zu dem schwebenden Geschäft, da "...der Zeitraum zwischen der Erfüllung durch den leistenden Partner und der Erfüllung durch den zahlenden Partner... nicht als ein selbständiges Kreditgeschäft angesehen..."³⁾ wird.

Nach einer engeren Fassung des Begriffs sind schwebende Geschäfte lediglich dann gegeben, wenn noch von "keiner Seite eine Leistung" erfolgt ist.⁴⁾

1) vgl. Fußnote 1, S. 48 dieser Arbeit

2) so z.B. Rosenau, H., Schwebende Geschäfte der Unternehmer im Steuerrecht, in: BB 1972, S. 167 ff; Vellguth, H.K., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Leipzig 1938, S. 6, Bodarwé, E., Erfüllen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung noch ihre Aufgabe?, in: WPg 1966, S. 670

3) Friedrich, H., Grundsätze...a.a.O., S. 23

4) vgl. RFH-Urteil vom 24.01.1933 - I A 218/31, RStBl. 1931, S. 337; vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz 140 zu § 152; Heinen, E., Bewertung des Umlaufvermögens, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Hrsg. Kosiol, E., Stuttgart 1970, Sp. 1657 bis 1665; Münstermann, H., Realisation und Rechnungswesen, in: HdR...a.a.O., Sp. 1493 bis 1499

Verträge, bei denen nur die Zahlung des Entgelts aussteht, werden hier nicht mehr zu den schwebenden Geschäften gerechnet, da "die Vertragserfüllung durch den zur Zahlung verpflichteten Partner... für den Jahresabschluß nicht mehr als Bestandteil des schwebenden Umsatzgeschäftes angesehen..."¹⁾ wird. Das Ende des Schwebezustandes deckt sich in diesem Fall mit dem Realisationszeitpunkt.²⁾ Nachfolgend soll auf weitere Definitionsprobleme zu den schwebenden Geschäften nicht mehr näher eingegangen werden; es wird insoweit auf die umfassende Abhandlung von Friedrich³⁾ verwiesen. Unter Zugrundelegung einer bestimmten Definition werden aber die wesentlichen prüfungsrelevanten Berührungspunkte zwischen "Vorräten" und "schwebenden Geschäften" dargestellt, da diese dem Abschlußprüfer zur Beurteilung der Richtigkeit im Sinne des Gesetzes bekannt sein müssen.

Als schwebende Geschäfte werden nachfolgend in Anlehnung an Friedrich⁴⁾ alle zweiseitig verpflichtenden Rechtsgeschäfte vom Zeitpunkt des Vertragschlusses bis zur Erfüllung durch den zur Lieferung oder Leistung verpflichteten Partner verstanden, die mit der rechtsverbindlichen Abgabe eines Angebotes, eines Vorvertrages oder eines (Haupt-) Vertrages beginnen und mit dem wirtschaftlichen Zu- oder Abgang einer Leistung enden.

1) Schönenbeck, H., Bilanzierung drohender Verluste aus schwebenden Geschäften, in: DB 1962, S. 1282

2) o.V., Grundsätzliches zur Bilanzierung schwebender Geschäfte, in: DB 1965, S. 1683

3) vgl. Friedrich, H., Grundsätze...a.a.O., S. 25

4) vgl. ders., Grundsätze...a.a.O., S. 27

"Die Erfüllung durch den zur Gegenleistung verpflichteten Partner wird als ein gesondertes schwebendes (Kredit-)Geschäft angesehen."¹⁾

2331 Allgemeine Bedeutung der Abgrenzung für die Vermögens- und Ertragslage

Eine wichtige Aufgabe des Jahresabschlusses besteht in der periodengerechten Erfolgsermittlung,²⁾ die über eine periodische Abgrenzung von Geschäftsvorfällen zum Bilanzstichtag bewerkstelligt wird. Sind nun die während der Periode eingegangenen Geschäfte vor dem für die Periodenabgrenzung in Betracht kommenden Stichtag abgewickelt, so versteht sich ihre Berücksichtigung und damit ihre Erfolgswirksamkeit von selbst. Bei den am Bilanzstichtag noch schwebenden Geschäften fehlt es aber gerade an dieser Abwicklung und es stellt sich daher die Frage, ob sie zum Bilanzstichtag erfolgswirksam zu behandeln sind oder nicht. Das schwebende Geschäft wirkt sich aber auf den Bilanzgewinn notwendigerweise erst dann aus, wenn es zu einer Bilanzierung führt, die das Betriebsvermögen nicht nur in seiner Zusammensetzung, sondern auch in seiner Höhe beeinflusst. Diese Frage nach der Bilanzierung eines schwebenden Geschäfts läßt sich aber ebenfalls nicht von vorneherein einheitlich beantworten. Entscheidend ist, wie sich das schwebende Geschäft auf das Betriebsvermögen auswirkt.

1) vgl. Friedrich, H., Grundsätze...a.a.O., S. 27

2) vgl. Wöhe, G., Bilanzierung ...a.a.O., S. 173; es handelt sich um das vornehmliche Ziel im Sinne der dynamischen Bilanzfassung

2332 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung bei noch von keiner Seite erfüllten schwebenden Geschäften

Ein noch von keiner Seite erfülltes zweiseitig verpflichtendes Rechtsgeschäft führt allein deswegen, weil es abgeschlossen worden ist, in der Regel zu keiner bilanzmässig zu berücksichtigenden Auswirkung. Zwar sind mit Abschluß des Geschäftes die sich daraus ergebenden Forderungen und Verbindlichkeiten rechtlich entstanden¹⁾; eine Verbuchung und Bilanzierung unterbleibt gleichwohl, da die herrschende Meinung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend davon ausgeht, daß "...sich bei wechselbezüglichen Veträgen Leistungspflicht und Anspruch auf die Gegenleistung in aller Regel wertmässig entsprechen."²⁾ Dieses gleichwertige Gegenüberstehen von Leistungsanspruch und Leistungsverpflichtung ergibt sich bei Beschaffungsgeschäften "...ohne weiteres im Hinblick darauf..., daß das gekaufte WG (=Wirtschaftsgut, Anm. des Verf.) grundsätzlich mit demselben Betrag angesetzt werden muß, als der Kaufpreis zu zahlen ist (...vgl. § 155, Abs. 1 AktG)".³⁾

1) vgl. Larenz, K., Lehrbuch des Schuldrechts ...a.a.O., S. 173

2) BFH-Urteil vom 16.09.1970, I R 164/67, BStBl II 1971, S. 85; vgl. auch BFH-Urteil vom 26.01.1956, IV, 566/54 U, BStBl. III, S. 113

3) Barske K., Bilanzierung schwebender Geschäfte, in: Neue Wirtschaftsbriefe, (NWB), Fach 17 a, S. 487 (Zitierweise: Bilanzierung...)

Erst nach dem Zugang des beschafften Wirtschaftsguts, also nach "...Übergang des betriebswirtschaftlichen Risikos hinsichtlich der Leistung"¹⁾, hat die erwerbende Unternehmung diese zu aktivieren und die entsprechende Kaufpreisschuld zu passivieren.²⁾ Die Aktivierung hat in jedem Fall³⁾ zu den Anschaffungskosten zu erfolgen; eine Gewinnrealisierung erfolgt nicht, da es bei Beschaffungsakten an der Bewirkung betrieblicher Leistungen fehlt. "Sind Vorräte für die Erledigung schwebender Geschäfte beschafft, und sind aus diesen Geschäften negative Erfolgsbeiträge zu erwarten, werden diese Negativa nicht bei Vorräten, sondern bei den schwebenden Geschäften durch Bildung einer Rückstellung erfaßt".⁴⁾

Bei Absatzgeschäften könnten an der o.g. Gleichwertigkeit von Leistungsanspruch und Leistungsverpflichtung, die als Begründung für die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte dient, insofern Zweifel entstehen, als der Verkauf in der Regel mit Gewinn verbunden ist. In diesem Gewinn drückt sich aber "...doch nur die Bewertung der Unternehmerleistung aus, und zwar einschließlich der Abgeltung der Kosten, die in dem Buchansatz des verkauften WG selbst keinen Ausdruck gefunden haben."⁵⁾

-
- 1) Brönner, H., Zum Beginn der steuerlichen Abschreibungsfähigkeit von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, in: WPg 1963, S. 42
 - 2) Bei Barzahlung erfolgt statt diesem Aktiv-Passivtausch ein reiner Aktivtausch: Erhöhung der Vorräte, Verminderung der liquiden Mittel
 - 3) Gleichgültig, ob über die beschafften Güter bereits Absatzgeschäfte abgeschlossen worden sind oder nicht
 - 4) Filling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 6
 - 5) Barske, K., Bilanzierung...a.a.O., S. 487

Zur exakten Abgrenzung schwebender Absatzgeschäfte von den Vorräten und die Bestimmung der entsprechend differenten Prüfungsaktivitäten des Abschlußprüfers empfiehlt sich, die schwebenden Geschäfte mit Leffson nach ihrem Reifegrad einzuteilen in:

- " 1. Geschäfte, die mit der Beschaffung von Beständen eingeleitet worden sind,
- 2. Geschäfte, die mit Abschluß von Verträgen eingeleitet worden sind."¹⁾

Daraus ergeben sich folgende prüfungsrelevante Fallgruppen:

- 1. Die Vorräte wurden beschafft bzw. hergestellt, ohne daß ein entsprechendes Absatzgeschäft bereits abgeschlossen wurde. Die Prüfung dieser Vorräte hat sich darauf zu konzentrieren, ob deren Bilanzierung entsprechend den Grundsätzen für die Bilanzierung von Vorräten erfolgt ist. Eine Korrelation zu einem schwebenden Geschäft existiert nicht, da ein solches nicht entstanden ist.
- 2. Die Vorräte, die den Gegenstand eines abgeschlossenen Absatzgeschäftes darstellen, wurden noch nicht beschafft oder hergestellt. Ein vorräte-relevantes Prüfungsproblem existiert in diesem Fall nicht, da keine Vorräte

1) Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 262

vorhanden sind. Die Abschlußprüfung hat sich in diesem Fall mit den spezifischen Bilanzierungsfragen zu schwebenden Geschäften auseinanderzusetzen.¹⁾

3. Die Vorräte, die den Gegenstand eines abgeschlossenen Absatzgeschäftes darstellen, sind bereits als Vorräte in der Verfügungsgewalt der Unternehmung. "Hier zeigt sich, daß eingeleitete Geschäfte nicht alternativ entweder noch Vorräte oder schon schwebende Geschäfte sind oder vice versa, sondern konkret begonnene Prozesse zur Leistungserstellung oder Leistungsbewirkung, die auf unterschiedliche Weise veranlaßt wurden."²⁾ Die Vorräte sind dementsprechend nach den Bilanzierungsvorschriften für Vorräte, die schwebenden Geschäfte nach denen für schwebende Geschäfte zu bilanzieren und zu prüfen. Die Vorratsbilanzierung hat mit der Bilanzierung schwebender Geschäfte auch in diesem Fall nichts zu tun, so daß die Bewertung der Vorräte selbst dann zum niedrigeren Teilwert, d.h. mit dem niedrigeren Stichtagswert³⁾ gemäß

1) vgl. zu diesem Problembereich Friedrich, H., Grundsätze ...a.a.O., insbesondere S. 57 ff und 97 ff

2) ebenda, S. 34

3) Dies ist der Wert, der sich aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach Abzug von Wertminderungen ergibt; vgl. § 155 Abs. 2 und 3 AktG

dem Niederstwertprinzip zu erfolgen hat, "...wenn der zu bewertende Vorrat bereits fest zu einem höheren Preis verkauft ist."¹⁾

Insgesamt hat damit der Abschlußprüfer bei der Prüfung der Vorräte insbesondere darauf zu achten, ob nicht spezifische schwebende Geschäfte betreffende Sachverhalte mangels eindeutiger Abgrenzung zu den Vorräten, durch die Bilanzierenden bei der Vorräte-Bilanzierung berücksichtigt wurden.

Dies gilt besonders in den Fällen, in denen aus schwebenden Geschäften "Gewinne" oder "Verluste" nach dem Bilanzstichtag erwartet werden.

Dem Vorsichts- und Realisationsprinzip²⁾ entsprechend dürfen erwartete Gewinne aus schwebenden Geschäften, die noch von keiner Seite erfüllt sind, nicht berücksichtigt werden. Da eine solche Gewinnrealisierung gleichzeitig eine Verminderung des Bestandes an Vorräten bedingt, hat der Abschlußprüfer auch auf möglicherweise ungerechtfertigte Vorräte-Verminderungen zu achten, die sich als Folge einer gesetzwidrigen Berücksichtigung nicht realisierter Gewinne aus schwebenden Geschäften ergeben haben. Andererseits darf die Erwartung eines Verlustes aus einem schwebenden Geschäft ebenfalls nicht als Wertminderung beim Vorratsvermögen berücksichtigt werden.³⁾

1) BFH-Urteil vom 29.07.1965, IV 164/63 U, BStBl. III, 1965 S. 648

2) vgl. Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 179 ff

3) vgl. Friedrich, H., Grundsätze...a.a.O., S. 98 ff und Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 236 ff

Zwar zwingt das Vorsichtsprinzip und der Imparitätsgrundsatz¹⁾ dazu, "...daß alle unrealisierten, negativen Erfolgsbeiträge in den Aufwand der abzuschließenden Periode einzustellen sind, um die aus der Abwicklung dieser Geschäfte erwarteten Kapitalminderungen zu neutralisieren".²⁾ Die erwarteten negativen Erfolgsbeiträge sind aber "...nicht einzelnen Bilanzgegenständen, sondern G e s c h ä f t e n zuzuordnen und gesondert auszuweisen".³⁾ Damit ist exakt zu trennen zwischen der Bewertung von Vorratsgütern einerseits und der Bewertung eingeleiteter Geschäfte andererseits. Der Abschlußprüfer hat genau auf die Einhaltung dieser Trennung zu achten, d.h. er hat bei der Vorräteprüfung speziell festzustellen, ob die Vorrätebewertung nach den Grundsätzen der Bepreisung⁴⁾ erfolgt ist unabhängig von der gesondert zu erfaßenden Antizipation negativer Erfolgsbeiträge nach den Grundsätzen zur Bewertung schwebender Geschäfte.

1) Das Imparitätsprinzip wird in diesem Zusammenhang auch als Grundsatz finanzieller Vorsorge bezeichnet; vgl. Koch, H., Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WpG 1957, S. 5; vgl. zum Begriff: Koch, H., Zur Problematik des Teilwerts, in: ZfhF, 1960, S. 327

2) Ieffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 214 - 220

3) Friedrich, H., Grundsätze...a.a.O., S. 99

4) vgl. Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 79 ff

2333 Prüfungsrelevanz der Abgrenzung bei bereits teilweise erfüllten Geschäften

Ist ein gegenseitiger Vertrag von einer Seite ganz oder teilweise erfüllt worden, so besteht kein Zweifel daran, daß dieses schwebende Geschäft seinen Niederschlag im Rechnungswesen und im Jahresabschluß findet¹⁾, da die Gründe, die gegen die Bilanzierung von beiderseits nicht erfüllten Geschäften sprechen,²⁾ nicht mehr durchgreifen: Das Betriebsvermögen ist durch die (teilweise) Erfüllung des Geschäftes beeinflusst; Leistungsverpflichtung und Leistungsforderung stehen sich nicht mehr gleichwertig gegenüber.

Wird das schwebende Geschäft einseitig durch den zur Zahlung verpflichteten Partner ganz oder teilweise erfüllt, ergeben sich in der Regel keine Auswirkungen auf die dem Geschäft zugrundeliegenden Vorräte. Bei einem Anschaffungsgeschäft vermindern sich die liquiden Mittel im gleichen Maße, wie sich die Forderungen bzw. Anzahlungen erhöhen. Eine Gewinnrealisation ist ebenfalls nicht gegeben; sie ergibt sich erst im Realisationszeitpunkt des schwebenden Geschäfts also beim Zugang der Vorräte. Auch bei einem Absatzgeschäft bleibt die einseitige Vertragserfüllung durch Zahlung erfolgsneutral und ohne Auswirkung auf die Vorräte. Die empfangene Zahlung erhöht die liquiden Mittel gleichermaßen wie die Verbindlichkeiten bzw. erhaltenen Anzahlungen. Im Rahmen der Vorräteprüfung sind daher in diesem Fall einseitiger Erfüllung des schwebenden

1) vgl. Mütze, O., Gewinnverwirklichung und Berücksichtigung von Risiken bei langfristigen Rücklagen, in: AG 1969, S. 275; ebenso Friedrich, H., Grundsätze...a.a.O., S. 29 ff

2) vgl. Pkt. 2332

Geschäfts durch den zur Zahlung Verpflichteten keine Prüfungsaktivitäten veranlaßt. Hierbei gibt es allerdings eine Ausnahme: Hat der Käufer den Kaufpreis bereits vollständig bezahlt, so wird eine Gewinnrealisierung ausnahmsweise als Wahlrecht für das liefernde Unternehmen schon dann anerkannt, "...wenn die zu liefernde Ware versandbereit zur Verfügung steht und die Lieferung mit keinem Risiko belastet ist."¹⁾ Wird von diesem "Wahlrecht" Gebrauch gemacht, müssen entsprechend die Vorräte um die den Gegenstand des schwebenden Geschäfts ausmachenden Wirtschaftsgüter gemindert werden. Die Abschlußprüfung hat hier im Rahmen der Vorräteprüfung darauf zu achten, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für ein positiv ausgeübtes Wahlrecht auch gegeben sind. Andernfalls liegt ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip in Folge eines unzulässigen Gewinnausweises vor.

Hat der zur Lieferung verpflichtete Partner das schwebende Geschäft einseitig ganz durch Erbringen der vereinbarten Leistung erbracht, so ist der Schwebezustand des Geschäfts normalerweise, d.h. außer z.B. im Fall von Streitigkeiten wegen der Abnahme der gelieferten Gegenstände, beendet. Im Falle eines Beschaffungsgeschäfts sind die Vorräte um die erworbenen Wirtschaftsgüter zu erhöhen, im Falle eines Absatzgeschäftes zu vermindern. Der Abschlußprüfer hat im

1) BFH-Urteil vom 08.05.1952, IV, 403/51 U, BStBl III 1952, S. 173

Rahmen der Vorräteprüfung in diesem Zusammenhang besonders über die quantitativ vollständige Vorräteerfassung zu urteilen.¹⁾ Sieht man von der rechtlich maßgebenden Frage des Gefahrübergangs und etwaigen Besonderheiten ab, so hat der Abschlußprüfer bei der Prüfung der Beendigung des Schwebezustands nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu verfahren und daran die vorgenommene Bilanzierung zu beurteilen. Bei Absatzgeschäften ist das Ende des Schwebezustands gleichzeitig Zeitpunkt der Realisation des schwebenden Geschäfts mit der Folge der Erfolgswirksamkeit und Vorräteverminderung. Als Urteilkriterien sind dabei heranzuziehen:

1. Erst wenn der gegenseitige Vertrag im wesentlichen erfüllt und die Gegenseite die Leistung abgenommen hat, besteht eine Verpflichtung zur Gewinnrealisierung und damit zur Vorräteverminderung;²⁾
2. "Solange noch ein nicht unbedeutendes Risiko der Abnahme durch den Vertragspartner besteht..."³⁾ braucht eine Gewinnrealisierung nicht erfolgen bzw. können die Vorräte ohne Verminderung bilanziert werden;

1) Die Frage z.B. einer Abwertung der entsprechenden Vorratsgegenstände ist dagegen ein normales Prüfungsproblem "richtiger Be-
preisung" und weniger ein Vorräte-schwebende Geschäfte - spezi-
fisches Problem

2) vgl. BFH-Urteil vom 12.03.1954, I 135/53 S, BStBl 1954 III, S. 149

3) vgl. BFH-Urteil vom 12.03.1954, I 135/53 S, BStBl. III, S. 149; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.09.1956, I 103/55 U, BStBl. 1956, III, S. 349

3. ist "...eine Abnahme im Vertrag nicht vorgesehen oder nicht üblich, so kommt es darauf an, ob der Kaufmann alles getan hat, was er nach dem Vertrage zu leisten hat, und ob er bei objektiver Beurteilung der Sachlage von der Gegenseite Schwierigkeiten hinsichtlich der ordnungsmäßigen Ausführung des Vertrages erwarten muß."¹⁾

Wurde das schwebende Geschäft einseitig durch den zur Lieferung verpflichteten Partner teilweise erfüllt, so ist zu unterscheiden, ob die erbrachte Teillieferung eine vertraglich abrechenbare Leistung darstellt, so daß lediglich der noch nicht erbrachte Teil der Lieferung als "in Schweben" befindlich anzusehen ist, also ein sogenannter Sukzessiv-Lieferungsvertrag vorliegt,²⁾ oder ob auch bei Teillieferungen das Gesamtgeschäft noch als in der "Schweben" befindlich zu beurteilen ist.³⁾ Bei Sukzessiv-Lieferungsverträgen fallen der Zeitpunkt der Erfolgsrealisation, der gleichzeitig den Zeitpunkt der Vorräteverminderung darstellt, und das Ende des Schwebezustandes auseinander. Würde man das Realisationsprinzip auch in diesen Fällen streng durchführen und entsprechend die Erfolgsrealisierung erst mit vollständiger Erbringung der Lieferung (Leistung) bejahen, so würde das insbesondere in den Hauptfällen von Sukzessiv-Lieferungsverträgen, nämlich den Fällen

1) BFH-Urteil vom 18.12.1956, I 84/56 U, BStBl 1957 III. S. 27

2) vgl. Krah, Steuerliche Besonderheiten bei schwebenden Geschäften, in: DStR 1959, S. 6

3) wenn z.B. mehrere Waren unter der Bedingung verkauft wurden, daß lediglich die bis zu einem bestimmten Zeitpunkt durchgeführte Lieferung aller Waren zur Annahme verpflichtet

langfristiger Fertigung und (werkvertraglicher) Errichtung von Bauwerken oder Fabrikanlagen, ein völlig falsches Bild von der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermitteln. Um dies zu vermeiden, ist es nach herrschender Auffassung¹⁾ möglich, das Realisationsprinzip zu Gunsten einer periodengerechten Gewinnermittlung zu durchbrechen und eine vor dem Ende des Schwebezustandes liegende Gewinnrealisierung und damit Vorräteverminderung anzunehmen, sofern endgültige Teilabrechnungen vorliegen und aus späteren Abschnitten keine Verluste drohen. Der Abschlußprüfer hat bei Vorliegen schwebender Sukzessiv-(Werk-) Lieferungsverträgen diese Grundsätze im Rahmen der Vorräteprüfung zu beachten. Da aber eine mit der Gewinnrealisierung verbundene Vorräteverminderung in diesen Fällen wesentlich von der Frage abhängt, ob "...die abgrenzbare und fertige Teilleistung von dem Vertragsgegner abgenommen worden oder wirtschaftlich als abgenommen anzusehen ist..."²⁾ und damit "...in erster Linie die Absicht des Unternehmers, inwieweit er bei einem solchen, nur zum Teil ausgeführten Geschäft bereits einen Teilgewinn realisieren will,"³⁾ maßgeblich ist, kommt dem Abschlußprüfer bei seiner Berichterstattung die besondere Aufgabe zu, ob die

-
- 1) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 149, Tz 170; vgl. Wilke, Grundsatzzfragen zur steuerlichen Behandlung schwebender Geschäfte bei langfristiger Auftragsabwicklung, in: DB 1973, S. 1567 ff
- 2) BFH-Urteil vom 18.12.1956, I 84/56 U, BStBl III 1957, S. 27
- 3) BFH-Urteil vom 19.02.1959, I 305-306/56, in: DB 1960, S. 591

durch die Vorräteverminderung bewerkstelligte Teilgewinnrealisierung unter zulässiger Durchbrechung des Realisationsprinzips einer "periodengerechten" Gewinnrealisierung gedient hat oder einer bewußten Gewinnmanipulation unter Verletzung des Grundsatzes des "true and fair" bzw. der Generalnorm des § 149 AktG.

Wird dagegen auch bei Erbringung von Teilleistungen das Gesamtgeschäft als noch in der "Schwebe" befindlich durch die Bilanzierenden behauptet, so obliegt es dem Abschlußprüfer, im Rahmen der Vorräteprüfung u.a. zu prüfen, ob

1. endgültige Teilabrechnungen weder vereinbart wurden, noch tatsächlich vorliegen,
2. die entsprechende Vorräteposition mit den bis zum Abschlußstichtag angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten effektiv belastet wurde ohne Verminderung wegen des Abgangs einer Teilleistung, und
3. die tatsächlich getroffenen vertraglichen Vereinbarungen des gegenseitig verpflichtenden Geschäfts nicht materiell-rechtlich eine "periodengerechte" Gewinnrealisierung unter Durchbrechung des Realisationsprinzips verbieten und daher eine im Sinne des true and fair view gewünschte Teilgewinnrealisierung verhindern.

234 Zweifelsfälle der Abgrenzung

Wenn auch die meisten Kriterien betreffend die Abgrenzung von Gegenständen des Vorratsvermögens gegenüber den unter anderen Bilanzpositionen auszuweisenden Vermögensgegenständen aus tatsächlichen Gegebenheiten wie Zweckbestimmung, Realisationszeitpunkt, Umsatzzeitpunkt etc. ableitbar sind, ergeben sich in praxi dennoch Grenz- oder Zweifelsfälle wegen mangelnder Determinierbarkeit der entsprechenden Kriterien. Auf einige besonders hervorstechende Zweifelsfälle soll hier kurz eingegangen werden.

2341 Ersatzteile

Als wesentliches Merkmal der Abgrenzung von Vorräten gegenüber dem Anlagevermögen wurde weiter oben¹⁾ die jeweilige Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes am Bilanzstichtag genannt. Es sind nun Fälle denkbar, in denen diese Zweckbestimmung nicht oder nicht exakt bestimmt werden kann. Dies zeigt sich besonders deutlich bei Ersatzteilen.²⁾

1) vgl. Pkt. 231

2) Zur Bilanzierung von Reserveteilen vgl. z.B. von der Velde, K. Kritische Bilanzposten, in: StbJb 1956/1957, Abschn. II, Reserveteile, S. 359 ff und Bayer, Die Behandlung der Reserveteile in der Bilanz, in: DB 1956, S. 189

"Nach herrschender Auffassung richtet sich die Zugehörigkeit von Ersatzteilen nach der Eingruppierung des Hauptgegenstandes."¹⁾ Dementsprechend sind Ersatzteile in das Anlagevermögen einzubeziehen und wie dieses zu bewerten, wenn sie zum Einbau in Gegenstände des Anlagevermögens bestimmt sind.²⁾ "Handelt es sich dagegen um Ersatzteile für Betriebsmittel (Seile, Ketten, Treibriemen usw.), so bestehen keine Bedenken, diese Gegenstände dem Vorratsvermögen zuzuordnen."³⁾ Letztlich gehören die Ersatzteile auch dann zu den Vorräten, wenn sie als Betriebsstoffe im Rahmen der Herstellung von Erzeugnissen benötigt werden.

Da jedoch in der Praxis Ersatzteile in der Regel nicht getrennt nach ihrer Zweckbestimmung gelagert werden, teils auch ihre Verwendung noch nicht feststeht⁴⁾ und außerdem vielfach bereits die Verbuchung unter "Vorräten" wegen der Lagerkontrolle vorgezogen wird, steht auch der Abschlußprüfer vor einem praktisch nicht lösbaren Abgrenzungsproblem. Bei geringer vermögensmäßiger Bedeutung des Ersatzteillagers können meines Erachtens aber direkte Zuordnungen der Ersatzteile nur zu einer Bilanzposition unbeanstandet bleiben.⁵⁾

1) Richter, H., Zum Begriff "Vorratsvermögen"...a.a.O., S. 407

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 152, Tz 5

3) siehe Fußnote 1

4) Adler/Düring/Schmaltz führen hier als Beispiel Elektrizitätsgesellschaften an

5) gleicher Ansicht offenbar Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Rz. 5 zu § 152, S. 282; da sie die in der Praxis vorgezogene Verbuchung unter den Vorräten außer im Fall von Spezial-Reserveteilen nicht explizit beanstanden

Andernfalls sollte mindestens eine Aufteilung auf Vorräte und Anlagevermögen im Schätzwege erfolgen, sofern sich die Zugehörigkeit von Ersatzteilen zu einer bestimmten Vermögensart nicht bereits aus deren Art und Verwendungsmöglichkeit ergibt. Spezialreserveteile beispielsweise, die nicht mehr anders verwendet werden können, müssen beim Anlagevermögen ausgewiesen werden, es sei denn es hat ein Ausweis mit Schrottwert unter den Vorräten zu erfolgen, da die zugehörigen Anlagegegenstände entsprechend entwertet sind.¹⁾

2342 Wirtschaftsgüter mit sechsjähriger Betriebszugehörigkeit

Ob ein Vermögensgegenstand zum Anlagevermögen oder zu den Vorräten gehört, bestimmt sich nach seiner Zweckbestimmung²⁾, nicht nach seiner Bilanzierung. Ist die Zweckbestimmung aber nicht eindeutig feststellbar, so begründet die vorgenommene Bilanzierung eine gewisse Vermutung. In der Praxis haben sich nun zahlreiche Zweifelsfälle der Abgrenzung insbesondere vor dem Hintergrund einer steuerrechtlichen Begünstigungsvorschrift zur Übertragung von bei Veräußerungen entstandenen stillen Reserven auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter³⁾ ergeben, von denen einige besonders häufig

1) vgl. Scherpf, P., Die aktienrechtliche...a.a.O., Rz. VI, 123, S. VI 72

2) vgl. Pkt. 231

3) vgl. § 6 EStG 1979

auf tretende, hier kurz angeführt werden sollen. Unter gewissen Voraussetzungen können Veräußerungsgewinne¹⁾ aus dem Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens, die seit mindestens 6 Jahren ununterbrochen zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben, auf neu angeschaffte Betriebsvermögensgegenstände übertragen werden.²⁾ Es ist ohne weiteres einsichtig, daß die bilanzierenden Unternehmen in Verkaufsfällen in der Regel daran interessiert sind, eine Versteuerung entstandener Veräußerungsgewinne durch Inanspruchnahme der genannten Reinvestitionsvergünstigung, also durch Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf andere Wirtschaftsgüter zu vermeiden. Voraussetzung hierfür ist aber u.a., daß das verkaufte Wirtschaftsgut als Anlagevermögen, nicht etwa als Vorratsvermögen anzusehen ist. Die deutschen Einkommenssteuerrichtlinien³⁾ führen nun dazu aus, daß "...Wirtschaftsgüter, die sechs Jahre zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, ...in der Regel als Anlagevermögen angesehen werden..." können, "...es sei denn, daß besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen."⁴⁾

1) Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis und Buchwert eines Vermögensgegenstandes unter Berücksichtigung der entstandenen Veräußerungskosten; er entspricht den im Verkaufsfall aufgedeckten stillen Reserven

2) vgl. im einzelnen § 6b EStG

3) vgl. Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1978 vom 22. Mai 1979, EStBl I 1979, Sondernummer 3

4) Abschn. 41 c Abs. 1 EStR 1978

Daraus ergibt sich die Frage, ob der Bilanzierende bei Wirtschaftsgütern mit einer sechsjährigen Betriebszugehörigkeit,

1. ein Wahlrecht hat, die Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen oder als Umlaufvermögen zu bilanzieren,
2. die Reinvestitionsvergünstigung zur Übertragung der stillen Reserven von der Bilanzierung als Anlagevermögen abhängig ist, also die Abgrenzungskriterien für die Anwendung dieser begünstigenden Vorschrift identisch sind mit den bilanziellen Abgrenzungskriterien.
3. Bestimmte Maßnahmen an einem zur Veräußerung bestimmten Anlagegut eine Veränderung der Zweckbestimmung in der Weise bedeuten, daß dieses Gut Vorratsvermögen wird und damit möglicherweise die Voraussetzung zur Reinvestitionsvergünstigung im Zeitpunkt des Verkaufs nicht mehr vorliegt.

Die besondere Relevanz dieser Fragen im Rahmen der Vorräteprüfung ergibt sich neben der allgemeinen Bedeutung der Beurteilung sachgerechter Abgrenzung aus der Interdependenz der Teilprüfobjekte:¹⁾ Die Beur-

1) vgl. hierzu Pkt. 213

teilung gesetzmäßiger Bilanzierung der "steuerfreien Rücklagen gem. § 6b EStG", die nach deutschem Aktienrecht gesondert unter der Position Passiva II.a." Sonderposten mit Rücklageanteil"¹⁾ auszuweisen sind, steht - wie auch die nachfolgenden Ausführungen noch zeigen - in einem interdependenten Zusammenhang mit der Prüfung der Vorräte.

Als eine in dem hier behandelten Zusammenhang problematische Vermögensgruppe sind diejenigen Vermögensgegenstände anzusehen, die zwar letztlich wie die "übrigen" Vorräte zum Verkauf bestimmt sind, zunächst aber der Ausstellung oder zur Vorführung dienen.²⁾ Das bilanzielle Abgrenzungskriterium der "Zweckbestimmung" ist hier, anders als in den vorgenannten Ersatzteillfällen, deren Zweckbestimmung letztlich ja nicht zweifelhaft, sondern nur schwer zuordenbar ist, "...nicht eindeutig; denn die Vorführmaschinen (respektive der Vorführ- oder Ausstellungsgegenstand, Anm. des Verf.) hat ja zunächst eine andere Bestimmung als veräußert zu werden."³⁾

1) vgl. § 152 Abs. 5 AktG

2) z.B. Musterhäuser eines Fertighausherstellers oder Vorführwagen eines Kraftfahrzeughändlers

3) Richter, H., Zum Begriff "Vorratsvermögen" ...a.a.O., S. 408

Nach herrschender Auffassung sind solche Ausstellungs- oder Vorführgegenstände als Anlagevermögen zu bilanzieren, so lange sie zur Werbung verwendet werden und zwar ohne Rücksicht auf die Dauer dieser Verwendung, auch wenn von vornherein die Absicht besteht, sie später zu veräußern.¹⁾ Ausnahmen hiervon sind lediglich dann gegeben, wenn die Vermögensgegenstände zwar der Werbung dienen, aber bereits während der Ausstellung zum Verkauf bereitstehen und nur ihre Lieferung an den Abnehmer erst nach der Ausstellung erfolgen kann oder wenn der Werbezweck des "Muster-Gegenstands" durch eine einmalige Nutzung für den Betrieb erfüllt wird, etwa bei der Bereithaltung von Mustergegenständen, die zur entgeltlichen oder unentgeltlichen Abgabe vorgesehen sind.²⁾

Ein weiterer nicht unbedeutender Zweifelsfall liegt vor, wenn ein zum Anlagevermögen gehörendes Mietwohngrundstück nach den Vorschriften des Wohnungseigentumsgesetzes³⁾ aufgeteilt wird, um die Eigentumswohnungen zu veräußern.

1) vgl. u.a. RFH-Urteil v. 17.03.1937, RStBl 1937, S. 955, BFH-Urteil vom 31.03.1977, VR 44/73, BStBl II 1977, S. 684, FG Berlin vom 11.05.1976, EFG 1977, S. 2, rkr. OFD Düsseldorf v. 13.08.1964, StEK EStG § 6 Abs. 2 Nr. 5 EStG

2) vgl. BFH-Urteil vom 31.03.1977, VR 44/73, BStBl II 1977, S. 684

3) vgl. insbesondere § 8 des "Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht" (Wohneigentumsgesetz) vom 15.03.1951 BGBl I, S. 175, ber. S. 209

Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs hat in diesem Fall die Auffassung vertreten, daß in der Aufteilung eine Änderung der Zweckbestimmung liege, so daß für den aus der Veräußerung der dem Umlaufvermögen zuzurechnenden Eigentumswohnungen entstandenen Gewinn eine Reinvestitionsvergünstigung gemäß § 6b EStG nicht infrage komme.¹⁾ Die in diesem Urteil entwickelten Grundsätze werden nun auf den letzten hier anzusprechenden Zweifelsfall übertragen, nämlich auf die Parzellierung von zum Anlagevermögen landwirtschaftlicher Betriebe gehörendem Grund und Boden zum Zweck der Veräußerung der einzelnen Parzellen.²⁾ Hierbei wurde es außerdem als unerheblich angesehen, daß die parzellierte Fläche noch bis zur Veräußerung unverändert wie bisher als Anlagevermögen genutzt wurde.

Zieht man in diesen Fällen die "Zweckbestimmung" als Abgrenzungskriterium für die Abgrenzung Anlagevermögen/Vorratsvermögen heran, so ergeben sich tatsächliche Schwierigkeiten: Wird die noch beabsichtigte Nutzung als Anlagevermögen für maßgeblich angesehen, so müßte daraus die Bilanzierung als Anlagevermögen folgen. Wird dagegen die beabsichtigte Veräußerung als zweckbestimmend angesehen, so folgte daraus die Bilanzierung als Vorratsvermögen.

1) vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1974, VIII R 61-62/73, BStBl II 1975, S. 352

2) vgl. Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover, vom 07.10.1977, StEK § 6 b EStG Nr. 34

Wegen der sich aus dem o.g. Urteil des Bundesfinanzhofs ergebenden Konsequenz einer mit der Einstufung als Umlaufvermögen verbundenen Versagung der Reinvestitionsvergünstigung wurde durch den Bundesminister der Finanzen eine gutachtliche Stellungnahme des Bundesministers der Justiz sowie des Instituts der Wirtschaftsprüfer eingeholt. "In beiden gutachtlichen Stellungnahmen wurde übereinstimmend die Auffassung vertreten, eine Umgliederung von Anlagevermögen in Umlaufvermögen sei in der Handelsbilanz nicht vorzunehmen, wenn Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - wenn auch in Veräußerungsabsicht - lediglich rechtlich in mehrere (kleinere) Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, bis zur Veräußerung aber entsprechend der bisherigen betrieblichen Nutzung weiterverwendet werden."¹⁾ Da die handelsrechtliche Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen respektive vom Vorratsvermögen auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend ist²⁾ wurde in einem Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 29.10.1979³⁾ festgelegt, daß bis auf weiteres davon auszugehen ist, daß in dem hier beschriebenen Fall die Eigentumswohnungen bzw. Parzellen "...auch noch im Zeitpunkt der Veräußerung zum Anlagevermögen gehören"⁴⁾ und daher auch die Reinvestitionsvergünstigung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zu gewähren ist.

1) Bordewin, A., Zur Anwendung des § 6b EStG bei Veräußerung von Eigentumswohnungen und Bau-parzellen, in: BB 1979 S. 1598

2) vgl. BFH-Urteile vom 13.01.1972 V R 47/71, BStBl II 1972, S. 744 und vom 19.11.1972 I R 178/70, BStBl II 1973, S. 148

3) vgl. BdF-Schreiben vom 29.10.1979, IV B 2 - S 2170 - 73/79 in: BB 1979, S 1588

4) BdF-Schreiben vom 29.10.1979, a.a.O., S. 1588

Abschließend ergibt sich dementsprechend für Bilanzierung und Jahresabschlußprüfung zu den o.g. Fragen folgende Beurteilung:

1. Ein Wahlrecht der Bilanzierung als Anlage- oder Umlaufvermögen für Wirtschaftsgüter mit einer mindestens sechsjährigen Betriebszugehörigkeit existiert nicht. Im Fall der Vorführ- oder Ausstellungsgegenstände hat - von den beiden genannten Ausnahmen abgesehen - ebenso wie bei den durch Aufteilung entstandenen Eigentumswohnungen bzw. Grundstücksparzellen so lange eine Bilanzierung als Anlagevermögen zu erfolgen, wie die Gegenstände auch als Anlagevermögen genutzt werden; die Veräußerungsabsicht tritt als Kriterium der Zweckbestimmung in den Hintergrund;
2. die Abgrenzungskriterien zur Anwendung der steuerlichen "Reinvestitionsvergünstigung" der Übertragung stiller Reserven gemäß § 6b EStG sind identisch mit den bilanziellen Abgrenzungskriterien, da die handelsrechtliche Abgrenzung auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend ist;

3. Maßnahmen, die zur Aufteilung eines einheitlichen Gegenstandes in rechtlich selbständige Teile in einer Veräußerungsabsicht vorgenommen werden, führen nicht zur Änderung der Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes; eine Umgliederung vom Anlage- zum Umlaufvermögen ist daher in solchen Fällen nicht vorzunehmen.

24 Das Problem stiller Rücklagen im Vorrats-
vermögen

241 Begriff und Arten stiller Rücklagen

"Stille Rücklagen bilden im Rahmen aktienrechtlicher Bilanzierung ein Phänomen, welches Bilanzierende wie Jahresabschlußanalytiker..."¹⁾ und speziell Abschlußprüfer gleichermaßen bewegt. Eine allgemein anerkannte Definition für "stille Rücklagen", die hier synonym auch "stille Reserven" genannt werden, gibt es nicht.²⁾ Ihrem Charakter nach sind stille Reserven nicht offen zu Tage tretende Eigenkapitalteile, die aus permanenten Kumulationsprozessen heraus entstehen und sich als Nominalwertdifferenzen zwischen dem Zeitwert und dem bilanziellen Buchwert bilanzierungsfähiger Wirtschaftsgüter darstellen.³⁾ Nach der Qualität der Beziehung, die der Bildungsprozeß stiller Rücklagen zu den gesetzlichen Bewertungsvorschriften aufweist, lassen sich 3 Arten von stillen Reserven unterscheiden, nämlich

- stille Zwangsreserven
- stille Ermessensreserven und
- stille Willkürreserven.

1) Huppertz, E., Stille Reserven im aktienrechtlichen Jahresabschluß, in: DB 1979, S. 1243, (Zitierweise: Stille Reserven...)

2) vgl. Hax, K.,...in: Aktuelle Fragen der Unternehmung, Bern 1957, S. 93 ff

3) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 149, Rz. 103; Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 443; Parczyk, W., Stille Rücklagen im Aktienrecht, Wiesbaden 1969, S. 11, (Zitierweise: Stille Rücklagen...); Mellerowicz, K., in: Großkommentar zum Aktiengesetz; Großkommentar, früher bearbeitet von W. Gadow, E. Heinichen, Eberhard Schmidt, W. Schmidt, O. Weipert, Robert Fischer, 3. Aufl., von Carl Hans Barz, Herbert Brönnner, Ulrich Klug, Konrad Mellerowicz, Joachim Meyer-Landrut, Wolfgang Schilling, Herbert Wiedemann, Hans Würdinger, Berlin 1970, Vorb. §§ 153 bis 156, Arm. 9 (Zitierweise: Großkommentar zum AktG...)

Die stillen Zwangsreserven ergeben sich für die Vorräte aus den zwingenden gesetzlichen Bewertungs-obergrenzen des § 155 AktG bzw. des Art. 666 OR.

"Sie entstehen von selbst, wenn der wirkliche Wert (Zeitwert, Anm. des Verf.) eines Gegenstandes über den zulässigen Höchstwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) steigt."¹⁾ Die stille Zwangsreserve ist damit gleich der Differenz zwischen dem Zeitwert eines Wirtschaftsgutes und der für dieses geltenden niedrigeren Bewertungsobergrenze. Die Bildung dieser Zwangsrücklagen kann durch den Bilanzierenden nicht beeinflußt werden.

Stille Ermessensreserven entstehen demgegenüber dadurch, daß eine Bewertungsobergrenze durch Ausübung eines Bewertungswahlrechtes unterschritten wird.²⁾ Sie ergeben sich demzufolge als Unterschied zwischen dem gesetzlich zulässigen Höchstwertansatz und dem zulässigerweise gewählten niedrigeren bilanziellen Buchwert eines Gegenstandes.

Bei den stillen Willkürreserven unterscheiden sich deutsches und schweizerisches Recht erheblich, so daß hier unterschiedliche Aussagen angebracht sind. Nach deutschem Aktienrecht dürfen die für den Ansatz von Wirtschaftsgütern geltenden Höchstwerte nicht beliebig, sondern nur in dem Maße unterschritten werden, als das Gesetz einen niedrigeren Wertansatz ausdrücklich zuläßt.³⁾

1) Bruppacher, M., Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften (im Hinblick auf eine Teilrevision des Aktienrechts, mit Berücksichtigung des deutschen Aktiengesetzes), Diss. Zürich 1973, S. 34, (Zitierweise: Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften...)

2) vgl. Wöhe, G., Bilanzierung...a.a.O., S. 450; Kücken, N., Notwendigkeiten und Möglichkeiten einer Bilanzierungshilfe durch Erzeugnisbewertung bei langfristiger Fertigung, in: DB 1974, S.1969; Parczyk, K., Stille Rücklagen...a.a.O., S. 13

3) Die Werte der §§ 153 ff AktG sind nicht nur Höchstwerte, sondern die vom Gesetz her zwingend anzusetzenden Werte, also auch "Niederstwerte"

Als stille Willkürreserven werden daher diejenigen stillen Reserven bezeichnet, die außerhalb der Legalität durch Unterschreiten des niedrigsten gesetzlich erlaubten Wertes gebildet werden.¹⁾

Nach dem schweizerischen Obligationenrecht sind dagegen "eine Bilanzierung zu Ansätzen, die unter dem Werte der Aktiven am Bilanztage stehen, sowie die Anlage anderer stiller Reserven durch die Verwaltung... zulässig, soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens oder auf die Verteilung einer möglichst gleichmässigen Dividende solche Maßnahmen als angezeigt erscheinen läßt."²⁾ Dementsprechend sind Willkürreserven aus schweizerischer Sicht solche Reserven, die ebenfalls durch die gesetzliche Zulässigkeit ihrer Bildung und den darauf ausgerichteten Bewertungsvorschriften entstehen, "... und zwar durch die Zulässigkeit der Unterbewertung oder gar der Weglassung von Aktiven oder der Aufführung von Passiven."³⁾

1) vgl. Carsten P. Claussen, in: Kölner Kommentar...a.a.O., Vorb. § 153 Arn. 5

2) Art. 663 Abs. 2 OR

3) Bruppacher, M., Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften... a.a.O., S. 34; BGE 82 II 220 läßt dabei die Frage der Zulässigkeit über den Ansatz fiktiver Passivposten offen.

Die Möglichkeit des Weglassens von Aktiven und des Ansatzes fiktiver Passiven wird dabei auf das Fehlen entsprechender Gliederungsvorschriften und nicht auf das Bewertungssystem als solches zurückgeführt. Andererseits beeinflußt natürlich diese Zulässigkeit der Bildung stiller Willkürreserven "... die Realität der Bewertung, als Wertansätze im Rahmen der Höchstbewertungsvorschriften willkürlich gewählt werden können."¹⁾

242

Prüfungsrelevanz stiller Rücklagen

Für den Abschlußprüfer sind im Rahmen seiner Prüfung und Berichterstattung insbesondere die stillen Ermessens- und-Willkürreserven von Bedeutung. Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit den ohne Zutun des Bilanzierenden entstehenden stillen Zwangsreserven haben lediglich eine Randbedeutung; sie beziehen sich auf die Beachtung der nominalwertprinzipinduzierten Bedingung der Einhaltung von Höchstwertvorschriften²⁾ - die aber nicht ausschließlich

1) Bruppacher, M., Die aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften ...a.a.O., S. 35

2) Das Imparitätsprinzip verbietet den Ansatz der über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden höheren Tageswerten.

zwangsrücklage-spezifisch ist -, sowie im Rahmen der Berichterstattung möglicherweise auf die Sicherungsfunktion der Zwangsrücklagen zur Substanzerhaltung.¹⁾

Um die Prüfungsrelevanz im Zusammenhang mit den stillen Ermessensrücklagen aufzuhellen, sind unter Beiziehung "...der in entscheidender Weise prägenden Bildungs-, Auflösungs- und Übertragungsvarianten"²⁾ die wichtigsten potentiellen Erscheinungsformen der stillen Ermessensreserven bei Vorräten aufzuzeigen und zusammen mit Fragen nach der "gesetzlichen Zulässigkeit solcher Reserven" sowie dem "prüferischen Ermessensspielraum" in einen Bezugsrahmen zu stellen.

2421 Erscheinungsformen stiller Ermessensrücklagen

Bei der Vorrätebilanzierung bestehen zahlreiche Möglichkeiten der Bildung stiller Ermessensrücklagen. Die wichtigsten Erscheinungsformen sind durch folgendes verursacht:

1. Die Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung,

1) vgl. Anm. 2 zu C II des Fachgutachtens FG 2/77, "Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen, in: Ergänzung 1967...a.a.O., S. 40/18

2) Huppertz, E., Stille Reserven...a.a.O., S. 1243

2. die Anwendung spezieller Bewertungsmethoden,
3. die Berücksichtigung von nicht tatsächlich eingetretenen Wertminderungen aufgrund bestimmter handelsrechtlicher Vorschriften,
4. die Anwendung handelsrechtlich zulässiger steuerrechtsspezifischer Ansatzwahlrechte, sowie
5. das handelsrechtliche Beibehaltungswahlrecht einmal gewählter niedrigerer Wertansätze.

24211 Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung

Ganz allgemein gilt auch für die Bewertung von Gegenständen des Vorratsvermögens der Grundsatz der Einzelbewertung¹⁾, der sich auf den Wertansatz für jeden einzelnen, selbständig bewertungsfähigen Gegenstand bezieht. Da die Einzelbewertung des gesamten Vorratsvermögens praktisch kaum durchführbar ist, oder einen völlig außer Verhältnis stehenden Aufwand verursachen würde, erlauben die Rechnungs-

1) Dies ergibt sich aus § 39, Abs. 1 u. 2 HGB, wonach die Vermögensgegenstände einzeln zu bewerten sind; für die Steuerbilanz gilt das gleiche, vgl. § 6 Abs. 1 EStG; für die Schweiz vgl. Känzig, E., Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuerrecht, in: Oettle, K., Steuerlast und Unternehmungspolitik, Stgt. 1971, S. 379

legungsvorschriften bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen Abweichungen vom Prinzip der Einzelbewertung zugunsten bestimmter Sammelbewertungen.¹⁾ Die anwendbaren "...Methoden der Bewertungsvereinfachung können prinzipiell für Bestände an Vorratsgütern zu Wertansätzen führen, die unterhalb der aufsummierten individuellen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten liegen."²⁾ Sind nun die Beschaffungs- oder Absatzpreise³⁾ der Vorratsgüter gestiegen, so führt dies zur Bildung stiller Reserven. Aus der Sicht ihrer ursächlichen Entstehung handelt es sich dabei zwar um Zwangsrücklagen⁴⁾; durch die (strategische) Anwendung der rechtlich abgedeckten Methoden der Bewertungsvereinfachung wird aber ein bilanzpolitischer Aktionsraum bewußt zum Zwecke der Legung dieser stillen Reserven ausgefüllt, wodurch erst deren zwangsläufiges Entstehen ermöglicht wird. Insofern handelt es sich bei diesen stillen Reserven gleichzeitig um Ermessensrücklagen.

1) vgl. für die Gruppenbewertung § 40 Abs. 4 HGB, für Verbrauchsfolgeunterstellungen § 155 Abs. 1 AktG

2) Huppertz, E., Stille Reserven...a.a.O., S. 1244

3) Diese sind, je nachdem, ob die Bewertung vom Beschaffungs- oder Absatzmarkt her erfolgt ist, von Bedeutung

4) vgl. Coenenberg, A., G., Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 2. Aufl., München 1974, S. 130 ff

24212 Anwendung spezieller Bewertungsmethoden

Die Vorräte sind - sofern nicht das Niederstwertprinzip einen niedrigeren Wert verlangt - mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen.

"Was als Anschaffungskosten anzusehen ist, wird im Gesetz nicht bestimmt, so daß hierüber die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entscheiden."¹⁾

Danach handelt es sich bei den Anschaffungskosten um den Anschaffungspreis zuzüglich der sogenannten Anschaffungsnebenkosten, also die Summe "...aus dem Einkaufsfakturapreis, abzüglich Skonto und Rabatt, zuzüglich direkte Bezugskosten, wie Fracht, Zoll, Transportversicherung, Lager- und Umladegebühren, Einkaufsprovision, Verpackungskosten usw..."²⁾. Materialgemeinkosten bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Waren, die nicht als Einzelkosten direkt zurechenbar sind,³⁾ werden in der Bilanzierungspraxis i.d.R. nicht den unverarbeiteten Beständen zugeschlagen und demzufolge erst berücksichtigt, wenn das Material in den Produktionsprozeß eingeht.

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 153, Rz. 11

2) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 134

3) z.B. nicht direkt zurechenbare Kosten der Beschaffung und Lagerung

Unabhängig hiervon wird es aber für vertretbar gehalten, "...zumindest solche Materialgemeinkosten, die nicht periodenbezogen sind, sondern unmittelbar einzelnen Materialbezügen zugerechnet werden können, als im Rahmen der Anschaffungsnebenkosten aktivierbar anzusehen."¹⁾ Hinsichtlich der Aktivierung von Betriebs- und Verwaltungskosten als Anschaffungskosten, wird zumindest nach deutschem Recht die Auffassung vertreten, daß diese Aktivierung bei bestimmten Waren, bei denen durch Lagerung eine Wertsteigerung eintritt,²⁾ für die Zeit der Lagerung möglich ist, vorausgesetzt, daß die noch bis zum Verkauf anfallenden Kosten durch die Verkaufserlöse gedeckt sind.³⁾ Nach schweizer Recht ist dagegen auch in diesen Fällen die Aktivierung von Verwaltungskosten strikt untersagt.⁴⁾

Ebenso wie der Begriff der Anschaffungskosten wird auch der Begriff der Herstellungskosten im Gesetz nicht näher definiert. Die Frage, welche der insgesamt in der Periode angefallenen Aufwendungen den am Bilanzstichtag vorhandenen Erzeugnisbeständen zuzurechnen sind, ist dementsprechend ebenfalls anhand der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu entscheiden.

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155 Tz 13, unter Hinweis auf Sandig..., in WPg 1957, S. 64

2) z.B. bei Holz oder Wein

3) vgl. von der Velde, K., Problematisches zu den Anschaffungskosten, in: DB 1964, S. 529, der die Aktivierung von Betriebs- und Verwaltungskosten in diesen Fällen als nicht gegen die GoB verstoßend ansieht.

4) vgl. Art. 664 Abs. 1 OR

Hinsichtlich der Bildung stiller Ermessensreserven sind hier vor allem zwei Problembereiche von Bedeutung, nämlich

1. die Frage nach der Zulässigkeit der Anwendung einer bestimmten Berechnungsmethode für die Herstellungskosten und
2. die Frage nach dem Umfang der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenarten.

Unterschiedliche Ermittlungsmethoden für Herstellungskosten gehen von verschiedenen Kosten-Basen aus. Als solche sind z.B. denkbar:

- "... 1. die tatsächlich angefallenen Kosten,
2. die Kosten auf Basis einer Normalbeschäftigung,
3. die Kosten auf Basis einer optimalen Beschäftigung,
4. die Kosten des innerhalb eines Unternehmens am kostengünstigsten arbeitenden Betriebes,
5. die Kosten des innerhalb eines Konzerns kostengünstigsten Unternehmens oder Betriebs,
6. die Kosten eines nach dem jeweiligen Stand der Technik kostengünstigsten Betriebs." ¹⁾

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 23

Adler/Düring/Schmaltz haben sich eingehend damit befaßt, die aktienrechtliche Zulässigkeit der auf diesen unterschiedlichen Kosten-Basen aufbauenden Herstellungskostenermittlungsmethoden zu untersuchen.¹⁾ Sie kamen dabei mit gewissen Einschränkungen für alle Methoden zu dem Ergebnis, daß diese der Herstellungskostenermittlung zugrundegelegt werden können. Während die auf Istkostenbasis arbeitende Methode aber als grundsätzlich zulässiges Verfahren angesehen wird, bedarf es bei den Sollkostenverfahren einer eindeutigen, mit den die Kosten eines Unternehmens bestimmenden Faktoren in sachlich vernünftiger Weise verknüpften Festsetzung der Sollkosten. Ohne an dieser Stelle auf Einzelheiten der Herstellungskostenermittlung einzugehen,²⁾ wird jedem, der sich mit den vielfältigen Kostenrechnungssystemen in Theorie und Praxis beschäftigt hat, einsichtig sein, daß die verschiedenen Verfahren in der Regel auch zu differenten Herstellungskosten der Erzeugnisbestände führen. Stille Ermessensreserven ergeben sich demzufolge bei einer bewußten Strategie der Anwendung solcher Herstellungskosten-ermittlungsverfahren, die im Vergleich zu den gesetzlich zulässigen anderen Verfahren zu einer wertmässig geringeren Aktivierung führen.

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 24 ff

2) vgl. z.B. Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Aufl., Zürich 1964, S. 505 und 517; Weidmann, E., Probleme der Industriebilanz, Zürich 1942, S. 25 ff: Zum Problem der Herstellungskostenermittlung

Sind in einem konkreten Fall der Herstellungskostenermittlung dagegen die Ergebnisse mindestens zweier differenter Verfahren für den "Anwender" nicht bekannt, so ist die Legung von stillen Reserven zufällig. Sind hierbei solche entstanden, so handelt es sich weniger um stille Ermessensreserven - Ermessensausübung setzt das Bekanntsein von Alternativen voraus -, als vielmehr um einen speziellen Fall von stillen Zwangsrücklagen.¹⁾

Unabhängig von der Anwendung eines bestimmten Verfahrens der Herstellungskostenberechnung beeinflusst die wahlweise Festlegung des Umfangs der in die Herstellungskosten einzubeziehenden Kostenarten unmittelbar die Bildung stiller Reserven. Nach deutschem Aktienrecht dürfen bei der Ermittlung der Herstellungskosten für unfertige und fertige Erzeugnisse "...in angemessenem Umfang Abnutzungen und sonstige Wertminderungen sowie angemessene Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten eingerechnet werden, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen..."²⁾. Da ein Zwang zum Ansatz dieser Kostenarten nicht besteht, handelt es sich explizit um ein Ansatz-Wahlrecht. Da neben den Abnutzungen auch die sonstigen Wertminderungen erwähnt sind, können in die Herstellungskosten nicht nur die der technischen Abnutzung Rechnung tragenden Teile einer Abschreibung einbezogen werden,

1) Der Zwang ergibt sich aus der Unkenntnis des Bilanzierenden über zulässige "andere" Möglichkeiten der stillen Reservebildung

2) § 153 Abs. 2 AktG i.V. mit § 155 Abs. 1 Satz 2 AktG

"...sondern auch diejenigen Teile der planmässigen Abschreibung, die der Abgeltung des rein wirtschaftlich bedingten Werteverzehrs dienen."¹⁾ Der Zwang zum Ansatz in "angemessenem Umfang" bedeutet zwar eine Eingrenzung insofern, als nur Abschreibungen ansetzbar sind, denen auch ein Wertzuwachs bei dem hergestellten Erzeugnis entspricht, der Berechnung der einzubeziehenden Abschreibungen sind aber - natürlich im Rahmen des Ansatzes pagatorischer Kosten - kalkulatorische Werte zugrundelegbar.²⁾ Hinsichtlich des Wahlrechtes der Einbeziehung angemessener Teile der Betriebs- und Verwaltungskosten in die Herstellungskosten werden höchst unterschiedliche Auffassungen vertreten. Ganz allgemein sollen diese Kosten nur in der Höhe ansetzbar sein, wie sie bei einem normalen Beschäftigungsgrad etwa entstehen würden.³⁾ Da es jedoch kaum möglich ist, einen sogenannten "normalen" Beschäftigungsgrad zu bestimmen und es außerdem auch theoretisch kaum begründbar sein dürfte, warum sich der Ansatz von Betriebs- und Verwaltungskosten nach Normalkosten und nicht z.B. nach Optimalkosten richten soll, bestimmt sich die Höhe des Ansatzes dieser Kosten nach individual abhängigen und situativen Überlegungen zum Angemessenheitsprinzip in jedem Einzelfall.

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 55

2) Mellerowicz, K., plädiert für einen uneingeschränkten Ansatz der kalkulatorischen Kosten, ADS dagegen für einen nach oben grundsätzlich durch die Bilanzabschreibungen begrenzten Wert; vgl. Mellerowicz, K., in Großkommentar zum AktG, § 133, Anm. 7; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 56

3) vgl. z.B. Gutenberg, E., Einführung...a.a.O., S. 17; Schindele, F., in: BB 1958, S. 1024, Schönenbeck, H., in: DB 1963, S. 1616; Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 85

Adler/Düring/Schmalz geben dementsprechend lediglich den Anhaltspunkt, man werde "...daher die Auffassung vertreten können, daß es nicht gegen das Angemessenheitsprinzip verstößt, wenn die Betriebs- und Verwaltungskosten so lange in effektiver Höhe angesetzt werden, als diese Kosten nicht durch eine offenbare Unterbeschäftigung überhöht sind und als durch die Hinzurechnung der den Gegenständen am Bilanzstichtag beizulegende Wert nicht überschritten wird."¹⁾ Grundsätzlich können demzufolge alle Kosten als Herstellungskosten bilanziert werden, "...die als causa efficiens (Wirkursache) im Produktionsprozeß auf die Leistung..."²⁾ eingewirkt haben; maßgebend ist damit das Verursachungsprinzip in seiner weiten Interpretation als Kostenwirkungsprinzip.³⁾

Nach schweizer Recht sind analog der Anschaffungskostenbestimmung auch bei der Ermittlung der Herstellungskosten Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkostenaktivierungen unzulässig.⁴⁾ Hinsichtlich der Material- und Fertigungsgemeinkosten gibt es darüberhinaus keine zwingende Aktivierungspflicht. Zwar sind die Diskussionen in der betriebswirtschaftlichen Literatur über eine sinnvolle Gemeinkostenaktivierung zahlreich und Käfer empfiehlt z.B., die

1) Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 62

2) Kosiol, E., Kostenrechnung, Wiesbaden 1964, S. 29 f

3) vgl. hierzu ebenda und auch Koch, H., in: ZfHf 1953, S. 303 ff (hier S. 318 f); Frank, D., in: BB 1967, S. 180, Döllerer, G., in: BB 1966, S. 1047 ff

4) vgl. Art. 664 OR; vgl. Känzig, E., Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, E + V, 33. Jhrg., S. 127; anderer Ansicht Schucany, E., Kommentar zum schweizerischen Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1960, S. 87

fixen Gemeinkosten wenn möglich leistungsproportional - nicht zeitproportional zuzurechnen.¹⁾ Dennoch verzichtet die schweizerische Bilanzierungspraxis "...bis heute in der Regel darauf, bei der Bilanzierung der selbst hergestellten Umlaufs- und Anlagegüter auf den Beschäftigungsgrad Rücksicht zu nehmen."²⁾

Bilanziert werden dementsprechend durch "...die meisten schweizerischen Industrie-Unternehmungen nur die direkten Lohn- und Materialkosten und überhaupt gar keine Gemeinkosten, womit sie stille Reserven bilden."³⁾ Mangels einer ausdrücklichen Niederstwertbestimmung sind sogar Wertansätze unterhalb des Betrages der direkt zurechenbaren Einzelkosten nicht gesetzeswidrig. Die Möglichkeit der Bildung stiller Ermessensreserven im Vorratsvermögen ist damit nach schweizer Recht nahezu ungehemmt möglich. Daran ändert meines Erachtens auch die Bestimmung des Artikel 663 Absatz 3 OR nichts, der die Verwaltung lediglich verpflichtet, der Kontrollstelle über die Bildung und Verwendung stiller Reserven Mitteilung zu machen. Es handelt sich hierbei nämlich um eine Vorschrift, die erstrangig die mißbräuchliche Verwendung einmal gebildeter stiller Reserven zur Verschleierung mangelhafter Geschäftsführung aufdecken soll,⁴⁾

1) vgl. Käfer, K., Standardkostenrechnung...a.a.O., S.505 und 517

2) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 147

3) ebenda, S. 146

4) z.B. Auflösung stiller Reserven und Verdeckung eines erwirtschafteten Verlustes

die aber nicht eine Unterbewertung - die ja gesetzlich nicht explizit verboten ist - verhindert. Außerdem schränkt die Tatsache, daß jedermann, der nicht Verwaltungsrat oder Angestellter des Unternehmens ist, in die Kontrollstelle gewählt werden kann,¹⁾ den Wert dieser vielfach als "Sicherheitsventil" bezeichneten Vorschrift des Art. 663 Abs. 3 OR wieder stark ein.²⁾

Zusammenfassend läßt sich zu dem Problem der Bildung stiller Ermessensreserven infolge der Anwendung unterschiedlicher Herstellungskostenberechnungsmethoden oder der unterschiedlichen Bestimmung des Umfanges der einzubeziehenden Kostenarten³⁾ folgendes feststellen:

Nach deutschem Recht hängt die Höhe der stillen Ermessensreserven bei der Bewertung eines Erzeugnisses von der Wahl der jeweils herangezogenen individuellen Bewertungsmethode ab "... und kann maximal gleich der Summe derjenigen anteilig auf dieses Erzeugnis entfallenden tatsächlichangefallenen aufwandsgleichen Kosten sein, die fix sind oder auf variablen Abschreibungen beruhen und die außerdem weder zu den Vertriebskosten oder den Kosten der Grundlagenforschung gehören noch durch Unterbeschäftigung oder offensichtlich unwirtschaftliche Fertigung verursacht sind." ⁴⁾

-
- 1) Eine Ausnahme gilt nach Art. 723 OR nur bei solchen Aktiengesellschaften, deren Grundkapital 5 Mio Franken oder mehr beträgt, oder die Anleiheobligationen ausstehend haben oder sich öffentlich zur Annahme fremder Gelder empfehlen; hier hat die Prüfung der Bilanz durch unabhängige Buchsachverständige zu erfolgen.
 - 2) vgl. zu diesem Problembereich auch Bürgi, W.F., Kommentar zum Obligationenrecht, Teil 5 b: Die Aktiengesellschaft, Zürich 1957, S. 169 ff, (Zitierweise: Kommentar zum Obligationenrecht...)
 - 3) beides zusammen soll nachfolgend unter dem Begriff der "Bewertungsmethode" gemeint sein
 - 4) Karig, K.P.: Können im Vorratsvermögen stille Reserven gebildet werden?, in: DB 1976, Heft 13, S. 591, (Zitierweise: Können im Vorratsvermögen...)

Die stillen Ermessensreserven können daher regelmäßig den größten Teil aller aufwandsgleichen Fixkosten umfassen.

Nach schweizer Recht existieren lediglich Höchstwertvorschriften für den Bilanzansatz der Vorräte.

Die Legung stiller Ermessensreserven durch die Wahl einer bestimmten Bewertungsmethode ist daher nahezu uneingeschränkt möglich. Zwar weist Art. 959 OR besonders daraufhin, daß die Bilanz nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen zu erstellen ist und besonders den Grundsätzen der Vollständigkeit, Klarheit und Übersichtlichkeit zu entsprechen hat, also mithin das "Wahrheitsprinzip" zu erfüllen hat.

Daraus sollte eigentlich zu folgern sein, daß eine ungehemmte Unterbewertung von Warenvorräten wegen Verletzung der "materiellen Bilanzwahrheit" nicht möglich ist. Nach herrschender Auffassung¹⁾ werden aber durch den in Art. 663 Abs. 2 OR angesprochenen und von der kaufmännischen Übung anerkannten Grundsatz der Bilanzvorsicht die Prinzipien von Bilanzwahrheit und -klarheit weitgehend aufgehoben bzw. einseitig derart ausgelegt, "...daß die Bilanz nicht günstiger aussehen darf, als der Wahrheit entspricht, und daß sie keine Unklarheiten enthalten soll, die zu einer allzu günstigen Beurteilung der betreffenden Unternehmung Anlaß geben könnten."²⁾

1) vgl. z.B. Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 204 ff; Schmid, R.M., Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach schweizerischem Aktienrecht, Zürich 1958, S. 13 ff; Bürgi, F.W., Kommentar zum Obligationenrecht...a.a.O., S. 43

2) Blumer, K., Graf, A., Kaufmännische Bilanz...a.a.O., S. 70 und S. 210

Sofern in einer totalen Unterbewertung nicht gleichzeitig ein Verstoß gegen das Prinzip der Vollständigkeit der Bilanz¹⁾ angesehen wird - und diese Gefahr besteht wegen der Auslegung dieses Prinzips in Richtung pro-memoria-Posten kaum - erlaubt damit das schweizerische Recht, die Vermögens- und Ertragslage eines Unternehmens fast beliebig ungünstig darzustellen. Durch die Dominanz des Vorsichtsprinzips über das Wahrheitsprinzip setzt also "...das Handelsrecht der Bildung von stillen Reserven heute praktisch keine Grenzen ..."2) mehr.

24213 Bestimmtes handelsrechtliches Abwertungs- wahlrecht

Unabhängig von der Anwendung bestimmter Methoden der Bewertungsvereinfachung (Abweichung vom Einzelbewertungsgrundsatz) oder überhaupt spezieller Bewertungsmethoden (Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenberechnungsverfahren, Umfang der Kostenarten) ergibt sich die Möglichkeit der Schaffung stiller Ermessensreserven aus § 155 Abs. 3 Nr. 1 AktG. Danach dürfen bei Gegenständen des Umlaufvermögens, speziell also bei Vorräten Wertminderungen berücksichtigt werden, sofern dies nach "...vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, um zu verhindern, daß in der nächsten Zukunft der Wertansatz dieser Gegenstände aufgrund von

1) vgl. Bürgi, W., Kommentar zum Obligationenrecht...a.a.O., S. 44

2) Streuli, J., Die Bewertung...a.a.O., S. 32

Wertschwankungen geändert werden muß ..."¹⁾. Da diese Regelung auf erwartete und nicht auf reale Wertverluste zum Bilanzstichtag abstellt, können sich stille Reserven ergeben. Es handelt sich bei dem gegebenen Abwertungswahlrecht um einen Ermessensspielraum für den Bilanzierenden, der darin besteht, "...daß entgegen dem sonst geltenden Grundsatz der Bewertung zu einem bestimmten Stichtag (§40 HGB, § 155 Abs. 2 AktG nicht nur die bei der Aufstellung des Jahresabschlusses gewonnene bessere Kenntnis der Verhältnisse am Abschlußstichtag berücksichtigt werden kann, sondern darüberhinaus die in Zukunft vernünftigerweise zu erwartenden Wertminderungen und Preisrückschläge vorweggenommen werden dürfen."²⁾ Treten die erwarteten Wertminderungen tatsächlich ein, sind keine stillen Reserven entstanden. Treten die Wertminderungen dagegen nicht ein, so sind stille Reserven bei den abgewerteten Vorratsgütern die Folge der Ausübung des Abwertungswahlrechts. Insofern handelt es sich auch hier um stille Ermessensreserven, da erst bei Ausübung des Wahlrechts das durch den Eintritt der Wertminderung ansich mögliche Entstehen einer stillen (Zwangs-) Reserve realisierbar wird.

Nach schweizer Recht ist die hier skizzierte Möglichkeit der Bildung stiller Reserven zur Vermeidung von Wertansatzänderungen bei zukünftig erwarteten Wertminderungen stets möglich, da das Vorsichtsprinzip ungleich stärker als in Deutschland die Bilanzierung beherrscht.

1) § 155 Abs. 3 Nr. 1 AktG

2) Kropff, B., zitiert nach Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 191

Nach Art. 663 Abs. 2 OR ist dementsprechend die Bildung stiller Reserven sogar ausdrücklich erlaubt, "...soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens... solche Maßnahmen als angezeigt erscheinen läßt."¹⁾ Damit ist die Bildung stiller Reserven praktisch stets außerordentlich weitreichend möglich.

24214 Steuerrechtsspezifische Ansatzwahlrechte

Eine weitere Erscheinungsform der stillen Ermessensreserven ergibt sich nach deutschem Recht daraus, daß gemäß § 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG Vorratsgüter insoweit mit einem niedrigeren als dem nach Aktienrecht sonst höchstens zulässigen Wert angesetzt werden können, als der niedrigere Wertansatz "...für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird."²⁾ Steuerrechtsspezifische Besonderheiten, die beispielsweise ihre Existenz gesellschafts-, sozial- oder konjunkturpolitischen gesamtwirtschaftlichen Zielsetzungen verdanken, ermöglichen hier die Bildung nicht unerheblicher stiller Ermessensreserven. Niedrigere Wertansätze kommen z.B. in Betracht, "...wenn nach der steuerlichen Handhabung Teile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht angesetzt zu werden brauchen oder wenn Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1, Nr. 2 EStG), die wegen des Teilwertbegriffs nicht identisch zu sein brauchen mit den Abschlägen nach dem Niederstwertprinzip, vorgenommen werden können."³⁾

1) Art. 663 Abs. 2 OR, vgl. auch v. Steiger, F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 4. Aufl., Zürich 1970, S. 246

2) § 155, Abs. 3, Nr. 2 AktG

3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 22. O. S. 155, Tz. 210.

Außerdem können niedrigere Wertansätze durch Anwendung bestimmter steuerlicher Spezialvorschriften gebildet werden, z.B. durch die Vornahme eines Importwarenabschlages gemäß § 80 EStDV¹⁾ oder bei Umwandlung durch die Ausübung der Wahlrechte des Umwandlungssteuergesetzes.²⁾

Zwar reicht es für den Ansatz eines niedrigeren steuerlichen Wertes nicht aus, daß dieser grundsätzlich zulässig ist; es müssen vielmehr "...ernstzunehmende, objektive Gründe vorliegen..., es muß mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden können, daß die niedrigeren Wertansätze auch steuerlich anerkannt werden"³⁾ und im Zeitpunkt der Erstellung der Handelsbilanz muß die feste Absicht bestehen, diesen Wertansatz auch in der oft erhebliche Zeit später aufzustellenden Steuerbilanz anzusetzen. Der hierbei gegebene, sehr weitreichende Begründungsspielraum läßt aber bereits einen Teil der Problematik im Zusammenhang mit der Prüfung des Jahresabschlusses offenkundig werden. Es liegt weitgehend im Ermessen des Abschlußprüfers zu beurteilen, ob im Falle des Ansatzes eines steuerlich zulässigen niedrigeren Wertansatzes in der Handelsbilanz ein Verstoß gegen die Gesetzmässigkeit gegeben ist, wenn in der später erstellten Steuerbilanz von der Möglichkeit dieses niedrigeren Wertansatzes kein Gebrauch gemacht wird.

1) § 80 EStDV gestattet Sonderabschreibungen bei verschiedenen im Ausland beschafften Rohstoffen

2) vgl. z.B. § 24 des UmwStG 1977 v. 6. Sept. 1976, BGBl 1976, Teil I, S. 2641 ff

3) Adler/Düring/Schmaltz, Pechungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz. 211

24215 Handelsrechtliches Beibehaltungswahlrecht

"Ein Wahlrecht bei der Bewertung des Vorratsvermögens wird den Unternehmen ferner auch dadurch eingeräumt, daß sie gemäß § 155 Abs. 4 AktG einen nach § 155 Abs. 2 oder 3 AktG zulässigerweise gewählten Wertansatz in späteren Jahresabschlüssen auch dann beibehalten dürfen, wenn die Gründe für seine Zulässigkeit nicht mehr bestehen."¹⁾ Da dieses Beibehaltungswahlrecht allerdings voraussetzt, daß der oder die zu bewertenden Gegenstände bereits in der vorangegangenen Jahresbilanz angesetzt worden waren, also grundsätzlich eine Identität der Bewertungsobjekte gegeben sein muß, ist die Bildung stiller Reserven im Vorratsvermögen durch dieses "Beibehaltungswahlrecht" stark eingeschränkt, da i.d.R. die Vorräte infolge ihres relativ schnellen Umschlages am nächsten Bilanzstichtag größtenteils nicht mehr körperlich identisch vorhanden sind. Allerdings kann auch hier durch die Anwendung der Verfahren der Festbewertung oder des Perioden-Lifo "...eine für die Ausübung des Beibehaltungswahlrechts ausreichende fiktive Identität des Stichtagsbestandes mit dem Endbestand des Vorjahres erreicht werden"²⁾, wodurch

1) Karig, K.P., Können im Vorratsvermögen...a.a.O., S. 594 f

2) ebenda, S. 594; vgl. auch Kropff, B., in: Kommentar zum Aktiengesetz...a.a.O., § 155, Anm. 59

insbesondere bei steigenden Preisen letztlich doch erhebliche stille Ermessensreserven im Vorratsvermögen gebildet werden können.¹⁾

1) Das Beibehaltungswahlrecht führt bei Anwendung des Lifo-Verfahrens dazu, daß bei steigenden Preisen die aus dem Vorjahr übernommene Mengen nicht über den Werten der Vorjahresbilanz angesetzt werden.

2422 Bewertungswahlrecht und Ermessensspielraum

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, sind die Erscheinungsformen stiller Ermessensrücklagen beim Vorratsvermögen höchst unterschiedlich. Dabei lassen sich die Entstehungsgründe auf 2 Faktoren zurückführen

1. die gesetzlich eingeräumten Bewertungswahlrechte und
2. die bestehenden Ermessensspielräume.

Bei den Bewertungs- oder Wertansatzwahlrechten existieren für den Bilanzierenden mindestens zwei gesetzlich zulässige Wertansätze. Als solche Wertansatzwahlrechte beim Vorratsvermögen lassen sich nennen:

1. Ansatz der Vorräte mit einem niedrigeren Wert als den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem am Abschlußstichtag beizulegenden Wert zur Vermeidung erwarteter künftiger Wertschwankungen, sofern dies bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 155 Abs. 3, Ziff. 1 AktG);
2. Ansatz der Vorräte mit einem niedrigeren Wert, soweit dieser steuerlich für zulässig gehalten wird (§ 155 Abs. 3, Ziff. 2 AktG);

3. Beibehaltung eines niedrigeren Wertansatzes bei Gegenständen des Vorratsvermögens, auch wenn die Gründe für eine niedrigere Bewertung weggefallen sind (§ 155 Abs. 4 AktG);
4. Bilanzierung der Vorräte zu Ansätzen, die unter ihrem Wert am Bilanzstichtage liegen, soweit die Rücksicht auf das dauernde Gedeihen des Unternehmens oder auf die Verteilung einer möglichst gleichmässigen Dividende solche Maßnahmen als angezeigt erscheinen läßt (Art. 663 Abs. 2 OR).

Diese Bewertungswahlrechte führen, wie gezeigt wurde, bei entsprechender Anwendung zur Bildung stiller Reserven, wobei ihre Ausübung allein in der Kompetenz der Bilanzierenden, nicht des Abschlußprüfers liegt. Zwar kann es sinnvoll sein, daß der Abschlußprüfer bei Vorliegen einer bestimmten Ergebnis- oder Vermögenssituation die Inanspruchnahme der gesetzlich zulässigen Bewertungswahlrechte anregt; Ausübung oder Nicht-Ausübung haben jedoch keinen Einfluß auf die Gesetzmässigkeit des Jahresabschlusses. Da es aber gerade das wesentliche einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung ausmacht, die Gesetzmässigkeit sicherzustellen, ist die Anregung zur Ausübung eines zulässigen Bewertungswahlrechtes nur mittelbar dem Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung zuzuordnen.

Etwa unter dem Zielgesichtspunkt langfristiger Sicherung des Unternehmens kann die Anregung zur Ausübung von Bewertungswahlrechten prüfungsrelevant und -sinnvoll sein. Außerdem kann eine von Jahr zu Jahr wechselnde Ausübung der ansich zulässigen Bewertungswahlrechte möglicherweise einen Verstoß gegen das Prinzip des materiellen Bilanzzusammenhangs, also der Bewertungskontinuität darstellen.

Von diesen Bewertungswahlrechten strikt zu trennen sind die sogenannten Ermessensspielräume, die "...sowohl für die bilanzierende Gesellschaft als auch gesondert für den Abschlußprüfer bestehen."¹⁾ "Gegenüber den Wertansatzwahlrechten entstehen die Ermessensspielräume bei der Wertfindung dadurch, daß der Gesetzgeber einen bestimmten Wert bzw. eine bestimmte Wertart zwar zwingend vorgeschrieben hat, nicht jedoch die jeweilige Methode und die jeweiligen Komponenten zu seiner Bestimmung."²⁾ Ermessensspielräume bei der Wertfindung von Vorräten ergeben sich insbesondere

1. bei der Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten³⁾
2. im Rahmen des Niederstwertprinzips⁴⁾, sowie
3. bei den speziellen Abwertungswahlrechten.⁵⁾

1) Marettek, A., Ermessensspielräume bei der Bestimmung wichtiger aktienrechtlicher Wertansätze, in: WIST, Heft 11, 1976, S. 515 (Zitierweise: Ermessensspielräume...)

2) ebenda, S. 515

3) vgl. § 155 Abs. 1 AktG bzw. Art. 666 Abs. 1 OR

4) vgl. § 155 Abs. 2 AktG bzw. Art. 666 Abs. 2 OR

5) vgl. § 155 Abs. 3 AktG bzw. Art. 663 Abs. 2 OR

Die gegebenen Ermessensspielräume stellen gleichzeitig bilanzpolitische Aktionsräume dar, die zur Legung stiller Reserven und damit zur Beeinflussung des Vermögens- und Ertragsausweises geeignet sind. Einige Ermessensspielräume, insbesondere diejenigen, die im Zusammenhang mit der Bestimmung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeben sind, habe ich bereits früher skizziert¹⁾. Es ging hierbei im wesentlichen um die mangels eindeutiger gesetzlicher Anschaffungs- oder Herstellungskostendefinition gegebenen, den Ermessensspielraum konstituierenden Beurteilungsprobleme des Umfangs der zu aktivierenden Kostenarten, der Methode der Zurechnung von Kosten auf Erzeugnisbestände sowie adäquater Fixkostenberücksichtigung. Selbst wenn eine Entscheidung zur Anwendung einer bestimmten Kosten-Basis, also einer bestimmten Ausgangsgröße für die Herstellungskostenermittlung gefallen ist, ergeben sich mangels objektivierbarer Vergleichsmaßstäbe zahlreiche "...weitere Ermessensspielräume, als zu beurteilen ist, ob die Gemeinkostenzuschlässe im Einzelfall zu Über- oder Unterbewertung führen bzw. führten."²⁾

1) vgl. Pkt. 2421

2) Marettke, A., Ermessensspielräume ... a.a.O., S. 517

Im Rahmen der Anwendung des Niederstwertprinzips ergibt sich wiederum eine Fülle von Ermessensspielräumen bei der Beurteilung gesetzmässiger Wertfindung, da unterschiedlich beurteilbare Größen, wie z.B. Zustand und Verwertbarkeit von Vorratsgütern, Überbestand an Erzeugnissen, dauerndes Gedeihen des Unternehmens etc. zu berücksichtigen sind. Gleiches gilt für die speziellen Abwertungswahlrechte des § 155 Abs. 3 AktG. Hier sind gleichermassen unbestimmte Größen wie die "vernünftige kaufmännische Beurteilung" oder die "gewisse Wahrscheinlichkeit einer ertragssteuerlichen Anerkennung der außerplanmässigen Abschreibung" zu beurteilen und bei der Bewertung heranzuziehen.

Zusammenfassend läßt sich festhalten, daß die vielfältigen Ermessensspielräume bei der Wertfindung für Gegenstände des Vorratsvermögens durch die Vielzahl gesetzlich nicht geregelter, konkretisierungsbedürfter, unbestimmter aber wertbeeinflussender Größen verursacht sind. In jedem Einzelfall ist eine subjektive Beurteilung dieser Größen zur Wertfixierung notwendig. Damit gelangen aber zwangsläufig situative individualistische Vorstellungen über verwirklichte oder künftige mögliche Sachverhalte in den Bereich der Bilanzierung und schaffen flagrante Möglichkeiten einer aktiven Bilanzmanipulation. Aus der Sicht

einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung ergibt sich hier die permanente Aufgabe

1. einer Bestimmung der originären Ermessensspielräume des Abschlußprüfers selbst, die darin liegen, "...daß er prüfen muß, ob die von der Gesellschaft vorgelegten Wertansätze innerhalb des Ermessensspielraums liegen, die der Gesetzgeber, die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (GoB) und deren Ausführung durch die Bilanzierungspraxis bedingen,"¹⁾ und
2. der "...Absicherung der de facto existenten Ermessensspielräume bei der bilanzierenden Gesellschaft..."²⁾ durch eine entsprechende Prüfungsdurchführung, Berichterstattung und Testaterteilung.³⁾

1) Marettke, A., Ermessensspielräume ...a.a.O., S. 515

2) ebenda, S. 515

3) entgegen Marettke wird hier die Auffassung vertreten, daß sich diese Absicherung nicht von selbst und allein wegen der bestehenden Prüfungspflicht einschließlich des Testatzwangs (in Deutschland) zusammen mit den Bewertungsvorschriften und der Publizitätspflicht ergibt.

243 Stille Ermessensreserven und Ziel-
 orientierung externer Jahresabschluß-
 prüfung

Als das entscheidende prüfungsrelevante Oberziel externer Jahresabschlußprüfung haben wir früher¹⁾ die "Sicherstellung der Normentsprechung" festgehalten. Als eine der Grundbedingungen eines konsistenten Zielsystems wurde außerdem u.a. die Widerspruchsfreiheit der Ziele sowie das Fehlen von Ziel-Konkurrenzen genannt. Nur wenn es gelingt, aus den existenten Normen jeweils ein einheitliches Sollobjekt abzuleiten, kann die "richtige Gesetzmässigkeitsbeurteilung" erfolgen. Bewertungswahlrechte und Ermessensspielräume einerseits sowie das genannte prüfungsrelevante Oberziel andererseits stehen nun in einem besonderen Spannungsverhältnis zueinander. Bevor jedoch diese Problematik näher erläutert wird, ist nochmals auf das Verhältnis zwischen Bewertungswahlrechten und Ermessensspielräumen einzugehen. So sehr sich beide unter dem Aspekt gesetzlicher Fixierung unterscheiden, so hinreichend definitiv sind Bewertungswahlrechte und Ermessensspielräume unter einem umfassenden Normbewußtsein gleichermaßen konkretisiert:

1) vgl. Pkt. 211

- Bewertungswahlrechte sind explizit einzelgesetzlich geregelt,
- Ermessensspielräume sind durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, die gleichermaßen allgemeinverbindlich sind, eingegrenzt.

Die Frage, ob die Ausübung eines Bewertungswahlrechts normentsprechend ist oder nicht, ist daher ebenso wie die Frage, ob die Ausfüllung eines Ermessensspielraums gesetzmäßig ist, anhand eines Sollobjektes zu beantworten, das aus verbindlichen Normen der Rechnungslegung abgeleitet ist. Ob für die Ableitung des Sollobjektes dabei einzelgesetzliche Regelungen oder allgemein anerkannte gewohnheitsrechtliche Normen maßgeblich sind, macht für den Beurteilungsakt selbst keinen Unterschied.

Die bestimmte Ausnutzung von Bewertungswahlrechten sowie von Ermessensspielräumen bei der Wertfindung der Gegenstände des Vorratsvermögens führt nun - wie gezeigt wurde - zur Bildung stiller Reserven, die den offenen Ausweis der Vermögens- und/oder Ertragslage des bilanzierenden Unternehmens beeinträchtigen. Nachdem der Jahresabschluß aber unter dem Allgemeinprinzip des "true and fair view" steht, das in Deutschland speziell in der Generalnorm des § 149 Abs. 1 AktG eine gesetzliche Ausprägung erfahren hat, ebenso wie in Abschnitt 1, Artikel 2 der 4. EG- Richtlinie, ergibt sich das Problem, ob

die Bildung stiller Ermessensreserven, sei es durch Anwendung eines zulässigen Bewertungswahlrechts oder durch Ausnutzung eines Ermessensspielraums bei der Wertbestimmung, überhaupt zulässig sein kann. Verneint man diese Frage, so hätte man zumindest im Verhältnis der explizit zulässigen Bewertungswahlrechte¹⁾ zur Generalnorm²⁾ bzw. zum "true and fair view - Prinzip" eine rechtlich normierte Zielantinomie. Hinsichtlich der Ermessensspielräume könnte diese Zielantinomie vermieden werden, wenn sie für den Fall des Entstehens von stillen Reserven als unzulässig angesehen würden.

Tatsächlich existieren zu diesem Problem grundsätzlicher Zulässigkeit stiller Ermessensreserven unterschiedliche Auffassungen. Döllerer³⁾ und Wöhe⁴⁾ legen die Generalnorm des § 149 Abs. 1, Satz 2 AktG, nach der der Jahresabschluß "...im Rahmen der Bewertungsvorschriften einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft geben muß"⁵⁾, in der Weise aus, daß der möglichst sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage das vorrangige gesetzliche Ziel sei und daher die Bewertungswahlrechte der nachfolgenden speziellen Bewertungsvorschriften⁶⁾ lediglich die gesetzlich zulässige Bandbreite bezeichnen, innerhalb derer der Ermessensspielraum auf diejenige Bewertungsmethode beschränkt sei, die die Vermögens- und Ertragslage objektiv am genauesten wiedergibt.

1) vgl. §§ 153 ff AktG

2) § 149 Abs. 1 AktG

3) vgl. Döllerer, G., Gläubigerschutz und Aktionärsschutz im neuen Aktienrecht - ein Scheingegensatz, in: BB 1966, S. 630

4) Wöhe, G., Bilanzierung ...a.a.O., S. 131

5) § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG

6) vgl. §§ 153 ff AktG

Das nach dieser Auffassung zu konstruierende Sollobjekt würde demzufolge die Bildung stiller Ermessensreserven ausschließen; alle zulässigerweise gebildeten stillen Reserven wären stille Zwangsreserven. Die Zielantinomie wäre damit zwar gelöst, da der Subsidiaritätscharakter der Bewertungswahlrechte und Ermessensspielräume im Wege der Gesetzesauslegung konstatiert ist; allerdings widerspricht diese Auffassung sowohl dem reinen Gesetzeswortlaut des deutschen Aktiengesetzes als auch dessen Entstehungsgeschichte, da "...die neuen Bewertungsvorschriften die Wahl der Bewertungsmethode im einzelnen weitgehend der Gesellschaft..."¹⁾ überlassen sollen. Überwiegend²⁾ wird daher zu diesem Problembereich "...die gegenteilige Auffassung vertreten, daß nämlich die Freiheit in der Wahl der Bewertungsmethode durch § 149 Abs. 1, Satz 2 AktG grundsätzlich nicht berührt und nur dort ausnahmsweise eingeengt sei, wo eine ansich zulässige Bewertungsmethode mißbräuchlich angewendet, nämlich insbesondere vorwiegend deshalb gewählt wird, um den Einblick in die Vermögens- und Ertragslage zu erschweren oder zu verhindern."³⁾

1) Bericht des Rechtsausschusses des Bundestages, zitiert aus Kropff, B., Abschlußbericht...a.a.O., S. 240

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 149, Tz 94; IdW-Fachgutachten, NA 5/1966, Nr. 1; Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Hrsg. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1973, S. 548 (Zitierweise: WP-Handbuch 1973...); Mellerowicz, K., in Großkommentar zum AktG...a.a.O., Vorbem. §§ 153 - 156, Anm. 18

3) Karig, K.P., Können im Vorratsvermögen...a.a.O., S. 589

Diese, dem Gesetzeswortlaut am nächsten kommende Auffassung beseitigt die Zielantinomie ebenfalls, da außer in Mißbrauchsfällen den Bewertungswahlrechten sowie den Ermessensspielräumen durch Freiheit der Methodenwahl als *lex specialis* der Vorrang vor dem allgemeinen Postulat eines möglichst sicheren Einblicks gegeben wird. Ein prüfungsrelevantes Beurteilungsproblem entsteht hier lediglich bei der Frage, wann die Ausübung eines Wahlrechts oder die Ausfüllung eines Ermessensspielraums in bestimmter Weise mißbräuchlich ist.¹⁾

Schließlich soll noch die Auffassung von Kropff²⁾ und Leffson³⁾ angeführt werden, die meinen, daß der gesetzlich eingeräumte Ermessensspielraum in jedem Einzelfall stets sachgerecht, also entsprechend dem Zweck des jeweiligen Spielraums unter Beachtung nach einem möglichst sicheren Einblick auszuüben sei, da dem Bilanzierenden gesetzlich nur ein Spielraum für eine adäquate Darstellung der Vermögens- und Ertragslage, nicht aber ein bilanzpolitischer Aktionsraum habe eingeräumt werden sollen.

1) als Mißbrauch werden allgemein insbesondere ein wiederholter, sachlich ungerechtfertigter Wechsel der Bewertungsmethode sowie die Anwendung völlig branchenunüblicher Bewertungsverfahren angesehen; vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 155, Tz 97; Claussen, in: Kölner Kommentar zum Aktiengesetz...a.a.O., § 149, Anm. 10; Forster-Weirich, Lifo-, Fifo- und ähnliche Verfahren nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965, in: WPG 1966, S. 483

2) Kropff, B., in: Gessler-Hefemehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz ...a.a.O., § 149, Anm. 92

3) vgl. Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 100

Auch nach dieser Interpretation des § 149 Abs. 1 AktG ist eine Zielkonkurrenz zwischen "true and fair" und Bewertungswahlrechten/Ermessensspielräumen beiseitigt, da ja nach Sachlage einmal mehr das Scherengewicht auf der Forderung nach einem möglichst sicheren Einblick, zum anderen mehr auf dem Zweck des eingeräumten Ermessensspielraums liegt. Allerdings betont Kropff selbst, daß der Abschlußprüfer die tatsächliche Befolgung dieser Auffassung durch den Bilanzierenden wegen zu geringer Konkretisierung und subjektiver Bestimmung der Beurteilungskriterien nur begrenzt nachprüfen kann.¹⁾

Die Auffassung des Abschlußprüfers zum Ermessensspielraum bei der Methodenwahl bzw. zur Anwendung der Bewertungswahlrechte bei der Bilanzierung des Vorratsvermögens kann sich nun mit der der bilanzierenden Gesellschaft völlig decken, sie kann aber auch stringenter sein oder darüber hinausgehen. Davon abhängig ist dementsprechend die prüferische Sollobjektbestimmung und damit die Beurteilung des Grades der Normentsprechung einer bestimmten Ausübung des gegebenen Ermessensspielraumes bzw. der Anwendung von Bewertungswahlrechten. Daß zu dem gesamten hier beschriebenen Problembereich von seiten maßgeblicher Kommentatoren des Bilanzrechts unterschiedliche Auffassungen existieren, muß in der Prüfungspraxis die Bereitschaft der Abschlußprüfer fördern, das Postulat eines möglichst

1) Kropff, B., in: Gessler-Hefermehl-Eckardt-Kropff, Aktiengesetz... a.a.O., § 149, Anm. 100.

sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage extensiv auszulegen, zumal über die Verpflichtung zur Darstellung der gewählten Bewertungsmethode im Geschäftsbericht¹⁾ gesichert ist, daß die eingeschlagene Bilanzpolitik nach außen durchaus erkennbar wird.

25 Prüfung der Vorräteerfassung

Bei den nachfolgenden Ausführungen wird besonderes Schwergewicht auf die bisher in der betriebswirtschaftlichen Prüfungsliteratur nur am Rande behandelten Problembereiche der mengenmässigen Vorräteprüfung gelegt, nämlich

- die Einordnung der Prüfung der Vorräteerfassung in den Gesamtprozeß der Jahresabschlußprüfung überhaupt,
- die pragmatischen Ansatzpunkte einer solchen Prüfung,
- die Prüfung des internen Kontrollsystems im Zusammenhang mit der Vorräteprüfung,
- die Prüfung der Einhaltung der oberen und unteren Grundsätze der Inventur, sowie
- die Prüfung der zu erfassenden Inventurgegenstände.

Um Wiederholungen zu vermeiden, werden die einzelnen Inventurverfahren, insbesondere deren mathematische Ausprägungen nicht mehr dargestellt. Es kann insofern auf die umfangreiche Bilanzierungsliteratur hierzu verwiesen werden²⁾.

1) vgl. § 160 Abs. 2 AktG

2) vgl. z.B. Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 48 ff sowie die dort angegebene Literatur, insbesondere Fußnote 54 auf Seite 49

Im übrigen wird der Untersuchungsbereich auf die mengenmäßige Komponente beschränkt. Die Prüfung der Bewertung der Inventur soll wegen der besonderen Prüfungsspezies einer gesonderten Arbeit vorbehalten bleiben.

- 251 Einordnung der Prüfung der Vorräte-
 fassung in den Prozeß der Jahresabschluß-
 prüfung

Entsprechend dem Wesen einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung als einer umfassenden Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung ist es vornehmliche Aufgabe des Prüfers zu prüfen, "...ob die Unternehmensleitung gemäß den gesetzlichen Kriterien unter Einschluß der GoB und der Satzung Rechenschaft legt."¹⁾ Im Zusammenhang mit der Prüfung des Vorratsvermögens muß der Prüfer daher auf folgende Feststellungen abstellen:

1. Sind sämtliche ausgewiesenen Vorräte-
posten tatsächlich vorhanden?
2. Sind sämtliche bilanzierungspflichtigen
Gegenstände des Vorratsvermögens voll-
ständig erfaßt?

1) Leffson, U., Wirtschaftsprüfung ...a.a.O., S. 304

3. Sind die Gegenstände des Vorratsvermögens entsprechend den gesetzlichen Gliederungsvorschriften ausgewiesen?
4. Sind die ausgewiesenen Vorräte nach den gesetzlichen Vorschriften, den Rechtssprechungsgrundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bewertet?

Die Prüfung der mengenmässigen Vorräteerfassung in der Bilanz zielt auf Feststellungen der unter Ziff. 1 und 2 genannten Art, also die Prüfung einer gesetzmässigen, d.h. vollständigen mengenmässigen Erfassung der Vorräte im Jahresabschluß. Die Beantwortung der unter Ziff. 4 genannten Frage betrifft dagegen die Prüfung der wertmässigen Vorräteerfassung in der Bilanz; diese wird im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt. Bei der Prüfung des unter Ziff. 3 angesprochenen Problembereichs geht es im wesentlichen um eine sachgerechte Zuordnung der erfaßten und bewerteten Vorratsgüter zu den einzelnen Bilanzpositionen.

Ausgangspunkt der Vorräteprüfung ist die Tatsache, daß die Bilanzierung von Gegenständen des Vorratsvermögens deren Erfassung zum Abschlußstichtag unter Durchführung von Mess- und Bewertungsvorgängen erfordert. Mit Mattessich verstehe ich hierbei unter Messung eine "...quantitative, d.h. zahlenmässige Beschreibung eines Gegenstandes oder Ereignisses aufgrund bestimmter Regeln.

Diese Regeln basieren entweder auf s t r e n -
g e n Hypothesen (Naturgesetze) oder - wie
im Fall der Bewertung - auf p r a g m a t i s c h e n ,
z w e c k g e b u n d e n e n Hypothesen."1)

"Zu den Hypothesen der Erfassung gehören die
Grundsätze für die Mengenermittlung, ein-
schließlich der Grundsätze für die Ermittlung
des Fertigungsstandes und die auf dem Nominal-
prinzip basierenden Abgrenzungsgrundsätze für
die Bepreisung (Anschaffungspreis - und Rea-
lisationsprinzip sowie Grundsätze der Ab-
grenzung der Sache und der Zeit nach)."2)

Der sich hieraus ergebenden Trennung der Ab-
schlußtätigkeit im Bilanzierungsprozeß in
eine Erfassung der Vorräte nach Mengen- und
nach Geldeinheiten folgt eine Trennung der
Prüfungstätigkeit mit folgendem Ablauf des
Prüfungsprozesses:

Es ist die durchgeführte Bestandsermittlung
sowie der letztlich in der Erfolgsrechnung
ausgewiesene Verbrauch an Vorräten zu über-
prüfen, indem

1. die Mengenerfassung,
2. die Bepreisung,
3. bei Erzeugnissen der Fertigungs-
stand und
4. die Bewertung

geprüft werden.

1) Mattessich, R., Messung und Bewertung, in: HWR, Sp. 1105
(Zitierweise: Messung...)

2) Filling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 32

252 Ansatzpunkte der Vorräteprüfung

Die Ermittlung der Bestände und des Verbrauchs von Gegenständen des Vorratsvermögens kann durch die Bilanzierenden buchmäßig wie folgt vorgenommen werden:

- "1. Zum Anfangsbestand an Vorräten werden die Zugänge addiert und die Abgänge subtrahiert; die verbleibende Größe ist der Bestand.
2. Wird von der Summe aus Anfangsbestand und Zugängen der Endbestand subtrahiert, erhält man den Verbrauch an Vorräten."¹⁾

Trotz differenter Ablaufstruktur enthalten beide Formen der Bestandsermittlung die gleichen Größen, die als Ansatzpunkte der Vorräteprüfung bezeichnet werden können, da sie die Komponenten des Vorratsbestandes bilden:

- Anfangsbestand
- Zugänge
- Abgänge = Verbrauch
- Endbestand.

Anfangsbestand und Zugänge haben sich aus der dem Jahresabschluß zugrundeliegenden Geschäftsbuchführung zu ergeben.

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 32

Die Prüfung des Anfangsbestandes erfolgt dabei im Zusammenhang mit der Prüfung der Einhaltung des Grundsatzes der "allgemeinen Bilanzkontinuität", mit dem "...das Prinzip der Gleichsetzung der Schlußbilanz eines Geschäftsjahres mit der Anfangsbilanz des nächsten Geschäftsjahres ..." ¹⁾ gemeint ist. Die folgerichtige Übernahme der Bestands-Werte einer Bilanz in die folgende Bilanz ist eine Voraussetzung für die Richtigkeit einer buchmässigen Endbestandsermittlung. Die Größen "Zugänge" und "Abgänge" stehen für den Güter- und Leistungsverkehr eines Unternehmens. Dieser ist mit der Prüfung der Vorratsbestände-Bilanzierung wegen des bestehenden direkten Zusammenhangs mit dem Vorräte-Endbestand unmittelbar verbunden." Die Vorratsbestände sind letztlich die Folge des noch nicht vollständig vollzogenen Güter- und Leistungsumschlags. ²⁾

Erfolgt die Endbestandsermittlung der Vorräte nach der oben unter Ziff. 1 genannten Form, hat sich die Prüfung besonders auf die richtige Erfassung der Abgänge zu erstrecken, da deren Feststellung bei dieser Ermittlungsform rechentechnisch durch Aufzeichnung in einer Buchführung notwendig ist. Da die vollständige Erfassung der Abgänge aber "...in der Buchführung nicht gesichert ist - Verderb, Diebstahl etc. - ist eine Kontrolle notwendig.

1) Bühler, O., Scherpf, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971, S. 209, (Zitierweise: Bilanz...)

2) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, Durchführung und Probleme, Wiesbaden 1979, S. 232 (Zitierweise: Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...)

Diese läßt sich nur realisieren, indem durch körperliche Aufnahme festgestellt wird, ob die Saldogröße - die Höhe des Bestandes - wie in der Buchführung ausgewiesen, am Abschlußstichtag vorhanden ist."¹⁾ Damit wird eine Prüfung dieser körperlichen Bestandsaufnahme - Vorräte-Inventur²⁾ - wesentlicher Teil der Vorräteprüfung.

Gleiches gilt, sofern die Endbestandsermittlung der Vorräte nach der oben unter Ziffer 2 genannten Form erfolgt, da diese von vornherein eine inventurmässige Erfassung des Vorratsbestandes zum Abschlußstichtag erfordert.

Die Prüfung der bestandsmässigen Erfassung des Vorratsvermögens zu einem Bilanzstichtag bezieht sich dabei sowohl auf die mengenmässige wie auch die Bepreisungskomponente der Inventur. Zur mengenmässigen Komponente wird hierbei im Gegensatz zu Fülling³⁾ auch der Vorgang einer Auflistung gezählt. Werden nämlich die vorhandenen Gegenstände durch Auflistung erfaßt, so ist damit automatisch ihre Menge verzeichnet. Lediglich die Addition der selbstständigen, einzeln aufgezeichneten Einheiten gleicher Güter ist in der reinen Auflistung unterblieben.

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 32

2) Zum Begriff "Inventur" vgl. unten Pkt. 221

3) vgl. Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 32 und S. 48 ff

Die Darstellung der Menge von bestimmten Gütern erfordert nicht notwendigerweise deren summenmässige Darstellung, wie nachfolgendes Beispiel zeigt:

Auflistung

1			Einheit Gut Z
		1	Einheit Gut X
		1	Einheit Gut X
	1		Einheit Gut Y
		1	Einheit Gut X
	1		Einheit Gut Y

=

Zusammengefaßte Form

		3	Einheiten Gut X
	2		Einheiten Gut Y
1			Einheit Gut Z

$$1 Z + (1+1) Y + (1+1+1) X = 1 Z + 3 X + 2 Y$$

Abb. II/3: Beispiel zur Auflistung

Ein Blick auf die Darstellung zeigt, daß die Mengen der jeweiligen Einheiten der Güter X, Y und Z sowohl in der "Auflistung" wie auch in der "zusammengefaßten Form" enthalten sind. Bei der Auflistung ist zur Überführung in die zusammengefaßte Form lediglich die Addition der Einzeleinheiten erforderlich.¹⁾ Die jeweilige Menge der Güter auf der linken Seite der Gleichung entspricht aber der jeweiligen Menge der Güter auf der rechten Seite.

1) noch deutlicher würde die hier vertretene Auffassung, wenn man sich z.B. 5 Glaskugeln á 10 p in einem Behälter vorstellt (Auflistung); niemand käme hier auf die Idee zu behaupten, der Behälter enthalte nicht die Masse 50 p, nur weil die 5 Glaskugeln nicht zu einer einheitlichen Masse (Summe) 50 p verschmolzen sind; andernfalls wäre die Gleichung eine Ungleichung.

Als Bepreisungsvorgang soll dagegen mit Füllung¹⁾ der Prozeß verstanden werden, der den mengenmäßig erfaßten Gütern "pagatorische Kosten", also "...die im Rahmen des betrieblichen Prozesses entrichteten Entgelte"²⁾ (=Preis) zuordnet, ohne daß hierbei bereits subjektive Wertvorstellungen in Bezug auf irgendjemand, z.B. den Bilanzierenden oder den Prüfer oder irgendetwas, z.B. das bilanzierende Unternehmen, eine Berücksichtigung finden. Die Bepreisung ist erforderlich, um die verschiedenen zu erfassenden Gegenstände vergleichbar, d.h. rechenbar anhand von monetären Skalen zu machen. "Diese sind insofern als Relationsskalen zu betrachten, als dem Nullwert im Vergleich mit anderen Währungsskalen absolute Bedeutung zukommt;"³⁾ ihre Anwendung ist konventionsbedingt. Da die Bepreisung im Rahmen der Inventur erfolgt, ist sie wie die Prüfung der mengenmässigen Gütererfassung Gegenstand externer Jahresabschlußprüfung.

Ist die Prüfung der Vorräteerfassung, die den Vorgang der mengenmässigen Beständeermittlung sowie die Bepreisung beinhaltet abgeschlossen, hat sich die Abschlußprüfung mit der Bewertung der "bepreisten Bestände" im Jahresabschluß zu befassen. Es geht hierbei um die Prüfung der Rechtmässigkeit der bei der Bilanzierung angewendeten pragmatischen, zweckgebundenen Hypothesen

1) vgl. Füllung, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 83 ff

2) Koch, H., Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen, 1966, S. 51

3) Mattessich, R., Messung ...a.a.O., Sp. 1106

oder anders ausgedrückt die rechtlich durchgreifende Stichhaltigkeit subjektiver, wertbeeinflussender Faktoren, die zu einem von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten verschiedenen Wertansatz in der Bilanz führen bzw. geführt haben. Auch die im Rahmen der Bilanzierung durchgeführte Bewertung von Vorratsgütern wirkt sich in den eingangs genannten Komponenten des Vorratsbestandes aus. So führt z.B. eine Bewertung unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu einem geringeren Zugang zum Anfangsbestand und damit letztlich zu einem niedrigeren Endbestand.

Schließlich hat sich die Abschlußprüfung auch auf den,den bilanziellen Gliederungsvorschriften entsprechenden Ausweis der mengenmässig erfaßten, bepreisten und schließlich bewerteten Vorräte zu erstrecken. Hierbei handelt es sich allerdings nicht um Aktivitäten zur Prüfung von Messvorgängen, sondern lediglich die Überprüfung richtiger Zuordnung der Vorratsgüter zu gesetzlich vorgeschriebenen Bilanzpositionen.

26 Prüfung des internen Kontrollsystems

"Die Prüfung und Beurteilung des internen Kontrollsystems, insbesondere soweit es der Sicherung einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung dient, bietet dem Abschlußprüfer die Möglichkeit, Art und Umfang seiner Prüfungshandlungen in zweckmäßiger Weise festzulegen."¹⁾ Es ist daher zu untersuchen, ob im Rahmen der Prüfung des Vorratsvermögens

1. eine Prüfung des internen Kontrollsystems erforderlich bzw. sinnvoll ist,
2. welche Objekte eines internen Kontrollsystems geeignet sind, die Vorräteprüfung durch externe Prüfer zu unterstützen,
3. inwiefern Ergebnisse der internen Revision durch die externe Prüfung übernommen werden können.

1) FG 1/77, in: Ergänzung 1967...a.a.O., C VI, S. 40/10

261 Begriffe

Das "Interne Kontrollsystem"¹⁾ eines Unternehmens "comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adopted within a business to safeguard assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency and encourage adherence to prescribed managerial policies".²⁾ Als wesentliche Komponenten eines so verstandenen internen Kontrollsystems lassen sich anführen³⁾:

1. der "Internal Check", bei dem es im wesentlichen um die Verhinderung der durch menschliche Unzulänglichkeiten ermöglichten dolosen Handlungen geht,

-
- 1) Es finden sich hierfür auch die Begriffe "Innerbetriebliches Überwachungssystem" (vgl. Heft 11 der Schriftenreihe des Ausschuß für wirtschaftliche Verwaltung im Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtschaft, System und Grundsätze der innerbetrieblichen Überwachung, Berlin 1964), oder "innerbetriebliches Kontrollgefüge" (vgl. von der Tann, Zeiteinsparung beim Prüfen durch Planung des Prüfungsablaufes, Anleitung der Mitarbeiter und Arbeitseinteilung, in: WPg 1953, S. 346 ff); der angelsächsische Ausdruck lautet: "internal control".
 - 2) Internal Control, Elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant, American Institute of Accountants, New York 1949, S. 6; Neubert übersetzte wie folgt: "Internal Control umfaßt sowohl den Organisationsplan als auch sämtliche aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen in einem Unternehmen, die dazu dienen, sein Vermögen zu sichern, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Abrechnungsdaten zu gewährleisten und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik zu unterstützen." Neubert, H., Internal Control und Innenrevision im Rahmen der Abschlußprüfung, in: WPg 1960, S. 174
 - 3) vgl. Hofmann, R., Interne Revision, Organisation und Aufgaben, Konzernrevision, Opladen 1972, S. 24

2. die "Internal Accounting Control", die die Zuverlässigkeit, Funktionsfähigkeit und damit die gesamte Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens, insbesondere der Buchführung sicherstellen soll,
3. die "Internal Administrative Control", die auf die Effektivität und allgemeine Zweckorientierung der vielfältigen Organisationsobjekte eines Unternehmens abzielt, z.B. auf die Art der Personalpolitik, die Durchführung von Qualitätskontrollen, die Gestaltung des innerbetrieblichen Informationssystems etc..

Hierbei wird deutlich, daß sich das "Interne Kontrollsystem" nicht nur auf einzelne Teilbereiche eines Unternehmens bezieht und in ihrer Extension nicht auf Kontrollen beschränkt ist, die eine durch das Organisationssystem gegebene automatische Funktion darstellen. Das "Interne Kontrollsystem" bezieht sich

1. auf die gesamte Unternehmung und beinhaltet
2. sowohl "...die in das System eingebaute oder einzeln angeordnete oder selbst durchgeführte ständige oder zeitweilige unmittelbare Überwachung, Sicherung und Steuerung innerhalb des laufenden Arbeitsprozesses oder daran anschließend entweder automatisiert oder personell durch prozeßauslösende oder prozeßabhängige Personen"¹⁾

1) Ballmann, W., Revision der elektronischen Datenverarbeitung, 2. Aufl., II R, Berlin 1969, S. 3 (Zitierweise: Revision...)

("Interne Kontrolle"), als auch die sogenannte "Interne Revision" als Ausdruck prozeßunabhängiger¹⁾, unternehmenseigener Überwachungsmaßnahmen, also "...die vom Unternehmer delegierte, angewiesene und kontrollierte, vom laufenden Arbeitsprozeß gelöste, feststellende, meßende und kausalanalytisch wertende, dem Unternehmer berichtende und ihm zwecks Sicherung und Steuerung beratende unternehmerische Überwachung aller nachgeordneten Funktions- und Teilbereiche der gesamten Unternehmung oder des Konzerns durch prozeßunabhängige Personen."²⁾

262 Notwendigkeit der Prüfung des internen
 Kontrollsystems

"In der Prüfungspraxis gibt es keine besondere Prüfungsaufgabe 'Prüfung der formalen Ordnungsprinzipien der Buchführung' streng abstrahiert von anderen Prüfungshandlungen. Die vorzunehmenden Prüfungshandlungen überschneiden sich oft mit der Prüfung des internen Kontrollsystems und den allgemeinen Ordnungsprüfungen sowie auch mit den Prüfungen der einzelnen Positionen des Jahresabschlusses (materielle Prüfung)"³⁾.

1) Zum Begriff "Prozeßabhängigkeit" und "Prozeßunabhängigkeit" vgl. v. Wysocki, K., Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen ...a.a.O., S. 9

2) Ballmann, W., Revision...a.a.O., S. 3

3) WP-Handbuch 1973...a.a.O., S. 992

Trotz dieser Interdependenzen nennen weder das deutsche Aktiengesetz noch das schweizerische Obligationenrecht explizit das "Interne Kontrollsystem" als Prüfungsgegenstand. Die Prüfungspraxis hat dennoch aus den bestehenden gesetzlichen Prüfungsvorschriften die Notwendigkeit einer Prüfung des internen Kontrollsystems abgeleitet.

Gemäß deutschem Aktienrecht ist der Jahresabschluß "...unter Einbeziehung der Buchführung... zu prüfen".¹⁾ Der bei einer Prüfung ohne Einwendungen zu erteilende Bestätigungsvermerk beinhaltet ebenfalls eine Aussage zur Buchführung: "Die Buchführung...entsprechen nach meiner (unserer) pflichtmässigen Prüfung Gesetz und Satzung."²⁾ Nach dem schweizerischen Obligationenrecht ist ebenfalls die Buchführung Prüfungsgegenstand, da zu prüfen ist, "...ob sich die Gewinn- und Verlustrechnung und die Bilanz in Übereinstimmung mit den Büchern befinden, ob diese ordnungsmäßig geführt sind..."³⁾. Die Einbeziehung der Buchführung in den Objektbereich der externen Jahresabschlußprüfung als einen neben dem Jahresabschluß und dem Geschäftsbericht gleichrangigen Prüfungsgegenstand hat seinen Grund darin, daß die Buchführung "...das jeweils zwei aufeinanderfolgende Jahresabschlüsse rechnerisch verbindende und den einzelnen Jahresabschluß begründende Instrument der Rechnungslegung..."⁴⁾ darstellt, sozusagen also das Fundament des Jahresabschlusses bildet.

1) § 162 Abs. 1 Satz 1 AktG

2) § 167 Abs. 1 AktG; daraus folgt auch, daß umgekehrt im Falle eines wegen nicht ordnungsmäßiger Buchführung negativen Prüfungsergebnisses eine Einschränkung oder Versagung des Testats notwendig ist.

3) Art. 728 Abs. 1 Satz 1 OR

4) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 106

Sind aber im System der Buchführung sowie seiner organisatorischen Handhabung Schwachstellen enthalten, so kann dies zu Fehlern führen, die nicht nur direkt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beeinträchtigen, sondern zu Folgefehlern im Jahresabschluß führen. Demzufolge ist es in der Regel erforderlich, "...daß sich der Prüfer vor der Beschäftigung mit den verschiedenen Positionen des Jahresabschlusses ganz allgemein, d.h. unabhängig von einzelnen Abschlußpositionen mit der Buchführung auseinandersetzt."¹⁾ Das bedeutet aber nichts anderes, als daß die externe Jahresabschlußprüfung das "Interne Kontrollsystem" soweit in ihren Prüfungsobjektbereich einzubeziehen hat, als hierdurch die Buchführung²⁾ des Unternehmens tangiert ist. Dies gilt dabei gleichermassen für beide Bereiche³⁾ des internen Kontrollsystems,

- für die "Interne Kontrolle" als Inbegriff der in das System eingebauten Kontrolleinrichtungen, die ja je nach Intensität und Organisation eine verschieden starke Wirkungsweise entfalten und außerdem in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Rechnungswesen und den

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 106 f

2) Gemeint sind hier alle Teilbereiche der Buchführung, also auch die Inventur

3) vgl. Pkt. 261 ; als Bereiche werden hier die "Interne Kontrolle" und die "Interne Revision" verstanden

verschiedenen Jahresabschlußpositionen stehen¹⁾,

- für die "Interne Revision" als Summe prozeß-unabhängiger, unternehmungsinterner Überwachungsvorgänge, da diese eine allgemeine Wirkung auf die Prüfungshandlungen des externen Jahresabschlußprüfers entfalten können, wenn ihre organisatorische und funktionelle Trennung von den zu überwachen- den Teilbereichen des Unternehmens sowie ihre fehlerkorrigierende Kompetenz entsprechend ausgestaltet sind.

In logischer Konsequenz zu dieser Relevanz des "Internen Kontrollsystems" für die externe Jahresabschlußprüfung schreiben die berufsständischen Normen dem Abschlußprüfer folgendes vor:

1. Das Fachgutachten 1/77 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.²⁾:

"Er muß unter den jeweils gegebenen Verhältnissen sachgerecht entscheiden, welche Stellung und

1) Selchert, F.W., leitet hieraus die m.E. aber nicht zwingende Schlußfolgerung ab, daß "...die Kontrollmaßnahmen unmittelbar bei der prüferischen Bearbeitung der einzelnen Abschlußpositionen und des Rechnungswesens zu berücksichtigen" sind; Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 107; wenn der Prüfer so verfährt, ist dies höchst zweckmässig!

2) enthalten in: Ergänzung 1967...a.a.O., S.40/10

welches Gewicht der Prüfung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Jahresabschlußprüfung beizulegen ist und seine Prüfungshandlungen danach ausrichten; mit der Größe des zu prüfenden Unternehmens und fortschreitender Automatisierung des Rechnungswesens wächst die Bedeutung der Prüfung des internen Kontrollsystems als sachgemäßer und vorrangiger Prüfungshandlung.

...Hat sich der Abschlußprüfer von der Wirksamkeit vorhandener Kontrollen überzeugt, so kann er seine weiteren Prüfungshandlungen entsprechend einrichten."¹⁾

2. Das Revisionshandbuch der Schweiz²⁾:

"Die Anwendung dieses Prüfungsrahmens entbindet somit den Bücherexperten nicht von der Pflicht, in jedem Fall den Umfang der Prüfungen und die Art der Prüfungshandlungen in angemessener Weise der Größe, Struktur und gegebenen internen Kontrolle der zu prüfenden Unternehmung anzupassen. ...Zu berücksichtigen ist, daß die nachstehenden Prüfungshandlungen weitgehend den Ergebnissen der Prüfung der Internen Kontrolle Rechnung zu tragen bzw. in Verbindung mit diesen zu erfolgen haben.

...Die Prüfung der Internen Kontrolle ist somit bei der Abschlußprüfung nach OR nicht Pflicht im engeren Sinne, sie ist jedoch als Mittel zum Zweck für eine sachgemäße Durchführung der Prüfung unerlässlich."

1) der hier verwendete Begriff "Kontrolle" umfaßt undifferenziert beide Bereiche des internen Kontrollsystems

2) Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 4.1., S 5 und Teil 4.2, S. 9

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß sich die Notwendigkeit einer Prüfung des internen Kontrollsystems aus den jahresabschlußrelevanten Zielsetzungen bei dieser Prüfung in Verbindung mit dem Grundsatz der "Materiality" ergibt. Als solche Zielsetzungen lassen sich nennen:

- Gewinnung von Informationen zur Bestimmung des Prüfungsumfangs und der Prüfungsintensität der externen Prüfung. "Die Prüfung der internen Kontroll- und Überwachungseinrichtungen liefert dem Abschlußprüfer ohne Zweifel einen objektiveren Maßstab für das Anlegen seiner Stichproben, als die Auswahl nach anderen Kriterien (Funktionen, Abteilungen, Aufträge, usw.); denn dort, wo die internen Kontrollen lückenlos sind, wird er sich mit wenigen Stichproben begnügen können, um sich von der Richtigkeit der Rechnungslegung zu überzeugen."¹⁾
"Bei festgestellten Schwächen und Unzulänglichkeiten der internen Kontrolle (und der internen Revision, Anm. des Verf.) ist der Prüfungsumfang soweit auszudehnen und zu vertiefen bis der Revisor überzeugt ist, daß der Wertefluß dennoch ordnungsgemäß und vollständig erfaßt ist."²⁾ Festgestellte Schwachstellen können darüberhinaus zusätzliche Prüfungsaktivitäten erforderlich machen.

1) WP-Handbuch 1973...a.a.O., S. 1028

2) Revisionshandbuch der Schweiz ...a.a.O., Teil 4.2., S. 6

- Erzielung einer Präventivwirkung in die Zukunft, "...indem die maßgeblichen Instanzen (Geschäftsleitung usw.) auf vorhandene Schwächen der Internen Kontrolle hingewiesen..."¹⁾ und veranlaßt werden, diese Mängel zu beseitigen. Art und Umfang der Prüfaktivitäten künftiger Jahresabschlußprüfungen wird hierdurch beeinflusst.

- Einhaltung des Grundsatzes der Materiality.²⁾
I.d.R. ist der Abschlußprüfer wegen des Umfangs des der Prüfung zugrundeliegenden Materials nicht in der Lage, sämtliche für den Jahresabschluß relevanten Vorgänge lückenlos zu prüfen. Er ist aber verpflichtet, nach seinem pflichtgemäßen Ermessen Art und Umfang der Prüfungshandlungen so zu bestimmen, daß die Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit der Rechenschaftslegung sicher möglich ist. Aus der Sache heraus ist daher der Abschlußprüfer daran interessiert, Anhaltspunkte für die Ausübung seines Ermessens zu bekommen. Die Orientierung am Gütegrad des internen Kontrollsystems wird dem Grundsatz der Materiality gerecht.

1) Revisionshandbuch der Schweiz ...a.a.O., Teil 4.2., S. 7

2) vgl. zum Begriff Pkt. 213

263 Prüfung der internen Kontrollen

Insgesamt sind die verschiedenen unternehmens-internen Kontrollen, gleichgültig in welchen Funktionsbereichen eines Unternehmens sie ablaufen, für den Abschlußprüfer dann relevant, wenn sie sicherstellen sollen, daß die in der Buchführung erfaßten, verarbeiteten und in den Jahresabschluß übernommenen Zahlen mit den Gegebenheiten der Realität übereinstimmen. Wenngleich die Prüfung des Systems der internen Kontrollen durch den Abschlußprüfer in praxi kaum isoliert nur für eine bestimmte Bilanzposition vorgenommen wird, weil beispielsweise in Bezug auf dieses System nur eine unsystematische Prüfung im Rahmen der allgemeinen Revisionshandlungen erfolgt¹⁾ oder viele Feststellungen zu internen Kontrollen nur einmal durchgeführt werden, da sie für verschiedene Bilanzpositionen gleichermaßen Bedeutung haben²⁾, so lassen sich dennoch für bestimmte Bilanzpositionen typische Prüfungsaktivitäten in Bezug auf das interne Kontrollsystem feststellen.

1) vgl. Revisionshandbuch der Schweiz ...a.a.O., Teil 4.2, S. 11

2) z.B. beziehen sich allgemeine Feststellungen über die Ordnungsmäßigkeit von Arbeitsabläufen im Güterbeschaffungsssektor eines Unternehmens dann sowohl auf Positionen des Anlagevermögens wie des Umlaufvermögens, wenn die Beschaffungsfunktion nicht organisatorisch getrennt ist.

Nachfolgend sollen solche für die Bilanzposition "Vorräte" typische Aktivitäten im Rahmen allgemeiner Ausführungen zur Prüfung interner Kontrollen dargestellt werden.

Das Revisionshandbuch der Schweiz führt allgemein aus, daß der Prüfer dadurch "...versucht die Wirksamkeit der internen Kontrollen festzustellen, indem er sich darüber vergewissert, ob die erhaltenen Auskünfte richtig sind und die Kontrolle tatsächlich so funktioniert, wie es die Geschäftsleitung angeordnet hat."¹⁾

Damit wird jedoch das Wesen einer Prüfung der internen Kontrollen nicht getroffen und durch die in der Aussage enthaltenen Annahmen sogar Bedeutung und Zweck einer solchen Prüfung irreführend zum Ausdruck gebracht. Bei einer Prüfung der internen Kontrolle geht es nämlich nicht nur darum festzustellen,

- ob die erhaltenen Auskünfte richtig sind und
- ob die vorhandenen Kontrollen so funktionieren, wie die Geschäftsleitung es angeordnet hat.

Dies widerspricht sogar direkt der Zielsetzung einer externen Jahresabschlußprüfung als Ordnungsmäßigkeitsprüfung, sofern nicht unterstellt wird, daß die Anordnungen der Geschäftsleitung in jedem Fall gesetzmässig sind.

1) Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 4.2, S. 11: mit "Interne Kontrolle" ist dort auch die "Interne Revision" gemeint.

Der externe Jahresabschlußprüfer hat vielmehr bei der Prüfung des Systems der internen Kontrollen zu untersuchen

- ob alle möglichen und nach Auffassung des Prüfers notwendigen Kontrollen eingebaut sind (Vollständigkeit),
- ob die installierten Kontrollen so funktionieren, daß eine umfassende (rechtliche) Ordnungsmäßigkeit gewährleistet ist, also nicht lediglich eine Ordnungsmäßigkeit im Sinne einer Befolgung von Anordnungen der Geschäftsleitung (Systemindifferenz),
- ob die potentiellen, d.h. erhaltbaren Informationen - nicht nur die erhaltenen - richtig sind (Klarheit, Wahrheit),
- ob die vorhandenen Kontrollen "material" sind, d.h. auf die Richtigkeit wesentlicher Umstände in wirtschaftlich sinnvollem Umfang abzielen (Materiality), und
- ob die durch die Kontrollen erzielten Ergebnisse, also das Aufzeigen von Fehlern oder Mängeln, entsprechende Korrekturmaßnahmen auslösen (Effektivität).

Da die Durchführung von Kontrollen "...im wesentlichen durch

- Abstimmungen,
- Plausibilitätsbeurteilungen bei Funktions-trennung und
- gedankliche oder tatsächliche Wiederholung von Aktivitäten "1)

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O., S. 111 f

erfolgt, kann sich die Prüfung der internen Kontrollen an diesen Arbeitsweisen von Kontrollen orientieren.

Anhand von Organisationsunterlagen, wie Arbeitsanweisungen, Fehlermitteilungen, Abstimmungsunterlagen, Fehlanzeigen etc. kann (sollte) der Abschlußprüfer zunächst feststellen, welche Abstimmungsmaßnahmen in den zu prüfenden Unternehmen tatsächlich vorgenommen werden. Daneben muß der Prüfer ermitteln, welche Funktionstrennung in dem von ihm untersuchten Arbeitsbereich vorliegt, an welchen Stellen mit Plausibilitätsbeurteilungen zu rechnen ist und welche fehlerkorrigierende Wirkung solche Beurteilungen auslösen.

Schließlich umfaßt die Prüfung der Kontrollen auch eine Feststellung dazu, ob, in welchem Umfang und von welchen Personen ein gedanklicher oder tatsächlicher Nachvollzug von Aktivitäten zur Kontrolle erfolgt.

Mögliche Prüfungsgrundlagen hierzu sind Organisationspläne, Stellenbeschreibungen, Arbeitsanweisungen, Kontrollmemoranden etc.. Wird die Prüfung der Vorräte auf die betrieblichen Funktionen Beschaffung, Lagerung, Produktion und Absatz bezogen, so ergibt sich folgendes analytisches¹⁾ Prüfungsschema:

1) mit "analytisch" soll zum Ausdruck gebracht werden, daß die dargestellten Prüfungsbereiche nicht klar abgrenzbar nebeneinander stehen, sondern sich überschneiden.

Funktion Prüfung	Beschaffung	Lagerung	Produktion	Absatz
Prüfung der Kontrollen durch Abstimmung	Abstimmungsprüfung der Einflußgrößen auf Material- und Fremdleistungseinsatz	Abstimmungsprüfung der Einflußgrößen auf Bestandswerte	Abstimmungsprüfung der Einflußgrößen auf Bestandsänderungen	Abstimmungsprüfung der Einflußgrößen auf Umsatzerlöse
Prüfung der Kontrollen durch Plausibilitätsüberlegungen bei Arbeitsteilung	Plausibilitätsprüfung zum Material- und Fremdleistungseinsatz	Plausibilitätsprüfung zum Vorrätebestand	Plausibilitätsprüfung zur Änderung des Vorrätebestands	Plausibilitätsprüfung zu den Umsatzerlösen
Prüfung der Kontrollen durch Aktivitäten-Wiederholung	Aktivitätenprüfung in Bezug auf die Einflußgrößen für Material- und Fremdleistungseinsatz	Aktivitätenprüfung in Bezug auf die Einflußgrößen von Bestandswerten	Aktivitätenprüfung in Bezug auf die Einflußgrößen von Bestandsänderungen	Aktivitätenprüfung in Bezug auf die Einflußgrößen für Umsatzerlöse

Abb. II/4: Prüfung interner Kontrollen im Rahmen der Vorräteprüfung

Als Einflußgrößen werden in der obigen Abbildung all die Faktoren angesehen, die einen Einfluß auf die Erfolgswirksamkeit der buchhalterischen oder bilanzmäßigen Erfassung der Vorräte haben.

"Beim Wareneingang muß der Prüfer etwa eine Abstimmung nach Qualität und Quantität der zugehenden Waren mit den auf Bestellungen und Rechnungen angegebenen Merkmalen der gekauften Waren verlangen, wenn er sich bei seinen späteren Prüfungshandlungen auf die Rechnungen als Buchführungsgrundlagen stützen will." ¹⁾

Diese Abstimmung der effektiv zugehenden Waren mit den auf Bestellungen und Rechnungen angegebenen Merkmalen dieser Waren in diesem Beispiel bezieht sich auf solche "Einflußgrößen". Werden nämlich z.B. effektiv nur 5 Stück einer bestimmten Ware geliefert, während die dazugehörige Eingangsrechnung 6 Stück ausweist, so zeigt sich der Einfluß dieser fehlerhaften Rechnung auf die buchhalterische bzw. bilanzmäßige Vorräteerfassung:

1. in der Erfolgrechnung wird der Aufwand für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für bezogene Waren zu hoch ausgewiesen,
2. die buchmäßige Inventur ist möglicherweise zu hoch, wenn die Erfassung des Vorrätezugangs über einen mit der Eingangsrechnung übereinstimmenden Lieferschein (der ebenfalls 6 Stück ausweist) erfolgt,

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...
a.a.O., S 113

3. Der Rohertrag als Differenz zwischen Umsatzerlösen und Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für bezogene Waren wird zu niedrig ausgewiesen,
4. der Jahresüberschuß bzw. der Bilanzgewinn werden in der Folge ebenfalls zu niedrig ausgewiesen.

Aufgabe einer Wareneingangs- und Rechnungskontrolle wäre es in diesem Beispiel gewesen, für die Beseitigung des fehlerhaften Abweichens zwischen tatsächlicher Lieferung und deren rechnungs- und lieferscheinmässiger Erfassung zu sorgen.¹⁾ Aufgabe des Abschlußprüfers ist es zu prüfen, ob diese interne Kontrolle installiert ist und ob sie so funktioniert, daß die Fehlerkorrektur erfolgt.

Die möglichen Beispiele zu Kontrolleinrichtungen im Bereich der Vorräte sowie zu "Einflußgrößen", an denen diese Kontrollen wirksam werden sollten, sind zahlreich. Andererseits läßt sich konkret kein Mindestmaß notwendiger Kontrollen oder erforderlicher Prüfungshandlungen des Abschlußprüfers zu diesen Kontrollen angeben. Einige der wichtigsten Fragen, die der Abschlußprüfer im Zusammenhang mit der Prüfung interner Kontrollen im Rahmen der Vorräteprüfung zu stellen hat, werden nachfolgend angeführt. Die Zuordnung der einzelnen Fragen zu den jeweiligen Bereichen von Kontrollaktivitäten ist dabei nicht so zu verstehen, daß diese Fragen nur in diesen Bereichen der Prüfung von Bedeutung sind.

1) z.B. durch Nachordern des fehlenden Stücks oder Veranlassung einer Rechnungs- und Lieferscheinkorrektur.

Es bestehen vielmehr Interdependenzen und Überschneidungen. Die vorgenommene Zuordnung soll daher lediglich eine relative Bedeutsamkeit der jeweiligen Frage für den entsprechenden Zuordnungsbereich der Prüfung zum Ausdruck zu bringen. Dies gilt dabei sowohl hinsichtlich der Zuordnung zu den Funktionsbereichen als auch in Bezug auf die Einstufung in die Prüfungsbe-
reiche.

2631 Prüfung der internen Kontrollen im
 Beschaffungsbereich

Bei der Prüfung der internen Kontrollen im Beschaffungsbereich für Vorräte muß der Prüfer hauptsächlich Antwort auf folgende Fragen finden¹⁾:

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Abstimmung"

- Ist sichergestellt, daß alle eingehenden Waren eine Eingangskontrolle durchlaufen?
- Werden Menge und Beschaffenheit aller Waren von der Wareneingangskontrolle geprüft?
- Werden Eingangsbelege ausgestellt?
- Werden diese Eingangsbelege, Lieferscheine, Ablesescheine und dergleichen mit Lieferantenrechnungen und Auftragsbestätigungen verglichen?
- Werden Lieferantenrechnungen auf rechnerische Richtigkeit geprüft?

1) vgl. im wesentlichen WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 1073 f, ebenso: Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., S. 58 f

- Bestehen Kontierungsrichtlinien und ist sichergestellt, daß die Rechnungen nach diesen Richtlinien kontiert werden?
- Werden die Rechnungen in einem Eingangsbuch erfaßt?
- Ist sichergestellt, daß Rechnungen nicht doppelt bezahlt werden?
- Sind alle buchhalterisch und bilanziell erfaßten Bestandszugänge tatsächlich erfolgt? (gleiches gilt für den Fremdeinsatz)
- Sind alle Bestandszugänge buchhalterisch und - soweit am Bilanzstichtag vorhanden - bilanziell erfaßt? (gleiches gilt für den Fremdeinsatz)
- Erfolgt die Verbuchung der Vorrätebeschaffung periodengerecht?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Plausibilitätsüberlegungen"

- Welche Funktionsteilung liegt dem Buchführungsprozeß zugrunde?
- Ist die Wareneingangskontrolle zentralisiert oder dezentralisiert?
- Ist die Wareneingangskontrolle vom Einkauf unabhängig?
- Welches ist der Lauf und die administrative Behandlung von Lieferantenrechnungen?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch
Aktivitätenwiederholung"

- Wird die Kontierung vor der Buchung nochmals geprüft?
- Sind Tätigkeiten im Bereich der Wareneingangskontrolle mehrfach organisiert?
- Sind sonstige Doppelkontrollen im Beschaffungsbereich für Waren- und Fremdleistungseinsatz installiert?
- Wiederholungsläufe in der EDV?

2632 Prüfung der internen Kontrollen im Bereich der Lagerhaltung und Lagerverwaltung

Neben der Prüfung interner Kontrollen im Beschaffungsbereich sollte sich der Prüfer gleichzeitig "...einen Überblick über die Ordnungsmäßigkeit der Lagerverwaltung, den internen Materialfluß und die innerbetriebliche Verrechnung verschaffen, der später die Grundlage bildet für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Inventur und der Bewertung der unfertigen und fertigen Erzeugnisse."¹⁾ Folgende Fragen bei der Prüfung des internen Kontrollsystems sind hier insbesondere von Bedeutung:

1) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 1075

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Abstimmung"

- Werden beschaffte Güter in speziellen Lägern gelagert oder erfolgt eine wahllose Unterbringung?
- Bestehen Außenläger?
- Welche Versicherungen bestehen für die Vorratsbestände?
- Welche Konten und weiteren Aufzeichnungen werden zur Erfassung der Vorräte und des Warenverkehrs geführt?
- Wer nimmt die Vorratsbestände auf?
- Besteht ein die Inventur sachlich, zeitlich und personell abgrenzender Aufnahmeplan?
- Wie werden Bestände in Außenlägern aufgenommen?
- Gibt es Konsignationswaren und wie werden diese behandelt?
- Werden Ladenhüter besonders gekennzeichnet und erfolgt auch eine Kenntlichmachung in den Uraufnahmelisten?
- Existieren Inventurrichtlinien, haben alle Beteiligten diese?
- Sind die Lager vor nicht bestimmungsgemäßen Lagerabgängen geschützt?
- Werden die Lagerzu- und -abgänge auch während der Inventur richtig erfaßt?
- Werden Fremdmaterialien in der Inventur berücksichtigt?
- Kann die Bestandsaufnahme durch retrograde Rechnung kontrolliert werden?
- Existieren für die Vorräteinventur geeignete Hilfsmittel der Aufnahme in entsprechendem Umfang (z.B. Waagen, Rotstifte...)?
- Werden die Bestände in der Reihenfolge ihrer Lagerung aufgenommen?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch
Plausibilitätsüberlegungen"

- Wird Material an Materialanforderer nur gegen Materialentnahmeschein des Lagerverwalters ausgegeben?
- Werden erkannte Differenzen durch verschiedene Personen berichtet?
- Werden die Vorräte von den Abteilungen aufgenommen in deren Bereich sie lagern oder unter deren Verantwortung sie stehen?
- Sind für die einzelnen Aufnahmebereiche neben dem Aufnahmeleiter auch andere Personen bestimmt, z.B. Aufzeichner oder Ansager?
- Werden die Aufschreibungen nach Aufnahme an eine Kontrollstelle weitergeleitet?
- Wird die Aufnahme in Stichproben kontrolliert?
- Werden Erfahrungen früherer Inventuren berücksichtigt und werden Erfahrungen dieser Inventur schriftlich für spätere Jahre festgehalten?
- Wird die Vollständigkeit und Lückenlosigkeit der Aufnahmezettel durch andere als die aufnehmenden Personen überprüft?
- Sind die einzelnen Aufnahmebereiche klar gegeneinander abgegrenzt?
- Werden Differenzen zwischen Buchbeständen und Inventur geklärt?
- Wird die Bestandsbewertung intern geprüft?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch
Aktivitätenwiederholung"

- Wie oft werden die Bestände aufgenommen?
- Sind die Lagerverwalter synchron mit anderen Personen für die Lageraufnahme eingesetzt?
- In welcher Weise hat eine bestehende interne Revision an der Lageraufnahme mitgewirkt?
- Sind bestimmte Lageraktivitäten doppelt belegt, z.B. erfolgt die Aufnahme eines bestimmten Lagerbereichs durch zwei Personen unabhängig voneinander?

2633 Prüfung der internen Kontrollen im Bereich der Produktion

"Soweit der unternehmensexterne Güter- und Leistungsumschlag in der abgerechneten Periode nicht vollständig vollzogen oder aber ein in früherem Abrechnungsperioden unvollständiger Güter- und Leistungsumschlag in der abgerechneten Periode vollendet wurde, wirkt sich dies auf die Vorratsbestände aus."¹⁾ Zur Prüfung dieser Auswirkungen auf die Bestände an unfertigen und fertigen Erzeugnissen, die durch die "Produktion" entstehen, hat sich der Prüfer im Zusammenhang mit der Prüfung des Internen Kontrollsystems insbesondere auf folgende Fragen zu konzentrieren:

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 235

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Abstimmung"

- Existieren spezielle Fertigungsbelege und -aufzeichnungen?
- Welches Kalkulationsverfahren wird angewandt?
- Ist sichergestellt, daß in Produktion befindliche Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe buchmäßig als Lagerentnahme vom Roh-, Hilfs- und Betriebsstofflager behandelt werden, und zwar im Zeitpunkt des Eingangs in die Produktion?
- Wie werden die Herstellungskosten erfaßt; werden Kostenverteilungsbögen eingesetzt?
- Existieren Aufzeichnungen über die voraussichtlich noch anfallenden Produktionskosten bei den unfertigen Erzeugnissen?
- Werden die Erzeugnisbestände einer Erzeugniskontrolle unterworfen?
- Sind alle Zugänge zu den Erzeugnisbeständen auch bilanziell erfaßt?
- Erfolgt eine periodengerechte Verbuchung?
- Sind die Produktionsabläufe zeitlich normiert?
- Existieren Lauf- oder Minutenkarten?
- Handelt es sich um Einzel-, Massen-, Auftragsfertigung?
- Entsprechen die angewandten Kostenrechnungsverfahren den handels- oder steuerrechtlichen Anforderungen?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch
Plausibilitätsüberlegungen"

- Welche Funktionsteilung liegt dem Prozeß der Erfassung von Entnahmen an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen einerseits und von Zugängen bei den Erzeugnisbeständen andererseits zugrunde?
- Ist die Kontrolle der Zugänge bei den Erzeugnisbeständen zentralisiert oder dezentralisiert?
- Werden die Fertigungsstände der Erzeugnisse auf verschiedene Arten ermittelt?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch
Aktivitätenwiederholung"

- Existieren Produktionsstudien für sich wiederholende Produktionsvorgänge (normierte Kosten?)?
- Doppelkontrollen im Bereich der Bestimmung von Fertigungsstand, Herstellungskosten und Produktionszeiten?
- Sind Tätigkeiten im Bereich der Herstellungskostenermittlung und Ermittlung der Fertigungsgrade mehrfach organisiert?

2634 Prüfung der internen Kontrollen im Bereich des Absatzes

Absatzvorgänge beeinflussen den Erfolgs- und Vermögensausweis im Jahresabschluß. Die verkauften Vorratsgegenstände schlagen sich zahlenmässig in einer Verminderung der Vorratsbestände sowie einer Erhöhung der Umsatzerlöse nieder. Demzufolge sind für den Abschlußprüfer insbesondere alle Fragen von Bedeutung, die sich darauf beziehen, ob die Lieferungen und Leistungen tatsächlich stattgefunden haben und entsprechend die Erlösrealisierungen und Bestandsminderungen im Jahresabschluß vollzogen wurden. Im Rahmen der sich auf das interne Kontrollsystem beziehenden Prüfungsaktivitäten sind für den Prüfer damit folgende Fragen von besonderer Bedeutung:

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Abstimmung"

- Werden für alle ausgelieferten Waren Auslieferungsbelege erstellt?
- Welche externen Belege fallen beim Versand im einzelnen an?
- Werden Erzeugnisse verkauft, die direkt aus der Produktion stammen und kein Fertigerzeugnislager durchlaufen haben?
- Werden die Mengenangaben der Versandanzeigen geprüft und von wem?

- Wie werden Nebenverkäufe abgewickelt, z.B. Schrott-, Ausschuß-, Belegschaftsverkäufe?
- Werden Kundenrechnungen auf rechnerische Richtigkeit geprüft?
- Sind alle buchhalterisch und bilanziell erfaßten Bestandsminderungen auch tatsächlich erfolgt?
- Ist sichergestellt, daß alle effektiven Bestandsminderungen buchhalterisch und bilanziell erfaßt werden?
- Erfolgt die Verbuchung des Vorräteabgangs periodengerecht?
- Sind die Lager gegen nicht bestimmungsgemäße Entnahmen gesichert?
- Wie werden Muster-, Probe- und Ersatzlieferungen organisatorisch abgewickelt?
- Wie werden Bestandsminderungen durch Barverkäufe berücksichtigt?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Plausibilitätsüberlegungen"

- Welche Funktionsteilung ist im Buchführungsprozeß gegeben?
- Ist die Lagerausgangskontrolle vom Verkauf unabhängig?
- Wird die Fertiglagerbuchführung unabhängig von den Fertiglägern geführt?
- Sind Wareneingang und Rechnungsstellung voneinander getrennt?

- Wird die Gesamtsumme der Ausgangsrechnungen periodisch zwischen der Rechnungsabteilung und der Zentral- und/oder Kontokorrentbuchhaltung abgestimmt?
- Wieviele Personen sind mit ein und demselben Vorgang von verschiedenen Bereichen her befaßt?

Im Bereich der Prüfung der "Kontrollen durch Aktivitätenwiederholung"

- Sind Tätigkeiten im Bereich der Lagerausgangskontrolle und der Kontokorrentbuchhaltung mehrfach organisiert?
- Wiederholungsläufe in der EDV?

264 Prüfung der internen Revision

"Grundsätzlich wirkt keine Kontrolle absolut sicher. Menschliches Versagen kann nie gänzlich ausgeschlossen und die Zwangsläufigkeit maschineller Kontrollen kann durch äußere menschliche Einwirkung aufgehoben werden."¹⁾ Zur Sicherung der Funktionsfähigkeit der internen Kontrollen ist daher in vielen Unternehmen, insbesondere in Großunternehmen, eine "interne Revision" installiert²⁾, die selbst einen Bestandteil des "internen Kontrollsystems" darstellt.

Eine Prüfung der internen Revision im Rahmen der externen Jahresabschluß-/Vorräteprüfung ist notwendig und sinnvoll, da sich die Ergebnisse der internen Revision auf die Prüfungsdurchführung auswirken. Zwar dürfen die Ergebnisse von Prüfungseinrichtungen des Unternehmens die eigenen Prüfungsfeststellungen des Abschlußprüfers nicht ersetzen³⁾ und infolge der dem Abschlußprüfer obliegenden alleinigen Verantwortung für die ihm durch Gesetz übertragenen Aufgaben ist auch eine "...Teilung der Verantwortung und somit eine Arbeitsteilung der Prüfungsaufgaben mit Personen, die nicht Abschlußprüfer oder Prüfungsgehilfe sind, bei Pflichtprüfungen nicht zulässig."⁴⁾

1) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 162, Tz 155

2) in kleineren und mittleren Unternehmen wird diese Überwachung - sofern sie durchgeführt wird - vielfach auch direkt von der Geschäftsleitung wahrgenommen

3) vgl. FG 1/77, Anm. 3, zu Abschn. C VIII, in: Ergänzung 1967 ...a.a.O., S. 40/13 und 40/14

4) HFA 2/66, Ziff. 1, in: Ergänzung 1967...a.a.O., HFA 2/66, S. 71

Da aber "mit wachsender Kompliziertheit der Arbeitsabläufe und des Rechnungswesens eine wirk-
same interne Revision auch für die Ordnungsmäßig-
keit des Rechnungswesens von wesentlicher Bedeu-
tung..."¹⁾ ist, kann sich der Abschlußprüfer
"... - vorbehaltlich der eigenen Nachprüfung -
nach pflichtgemäßem Ermessen auf Arbeitsergebnisse
der internen Revision stützen. Er wird dabei alle
Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben, die für
den Aussagewert dieser Arbeitsergebnisse der
internen Revision von Bedeutung sein können."²⁾

Dementsprechend geht es im Rahmen der externen
Jahresabschlußprüfung bei der Beschäftigung mit
der internen Revision nur um Feststellungen,
"...in welchem Maße und in welcher Form die Er-
gebnisse der internen Revision bei der Gestaltung
der Prüfung... beachtet werden können,"³⁾ damit die
Prüfung zeitlich, personell und kostenmässig so
wirtschaftlich wie möglich durchgeführt werden kann.
"Die wohl wichtigste Zeitersparnis, und darum dreht
es sich ja im wesentlichen, ergibt sich dadurch,
daß sich der Jahresabschlußprüfer Aufstellungen,
Zusammenstellungen oder Aufschlüsselungen des
betrieblichen Zahlenmaterials durch die Innen-
revision besorgen lassen kann..., die gesamte Such-
arbeit nach Belegen und die gesamte Rechenarbeit
von der (vermutlich) kostengünstiger arbeitenden
Internen Revision vorgenommen..."⁴⁾ wird.

1) HFA 2/66, Ziff. 1, in: Ergänzung 1967...a.a.O., HFA 2/66,
S. 71

2) ebenda

3) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung ...a.a.O.,
S. 110

4) Egner, H., Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre. Eine Ein-
führung, Berlin - New York 1980, S. 293, (Zitierweise: Betriebs-
wirtschaftliche Prüfungslehre...)

In welchem Ausmaß und mit welchem Schwergewicht Feststellungen und Ergebnisse interner Revisionsabteilungen "...verwertet werden können, hängt von der sachlichen Kompetenz und von der beruflichen Qualifikation dieser Einrichtungen nach Maßgabe der für den Abschlußprüfer geltenden Erfordernisse der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Unparteilichkeit, Unbefangenheit und Eigenverantwortlichkeit ab."¹⁾

Diese allgemeinen Aussagen zur Bedeutung einer Prüfung der internen Revision lassen sich analog anwenden, wenn der Gang einer Untersuchung - wie hier - sich lediglich auf einen Teilbereich der gesamten Jahresabschlußprüfung erstreckt. Konkretisiert man die Fragestellung des Jahresabschlußprüfers zur internen Revision in Richtung Vorräteprüfung, so gilt es insbesondere anhand vorliegender Arbeitsunterlagen der internen Revision festzustellen

- welche Normen in der Revision der mengen- und wertmässigen Inventur und der Vorrätebewertung zugrundegelegt wurden,
- welche Vorratsgegenstände oder -gruppen überhaupt einer Prüfung (nach Menge und Wert) unterzogen werden,
- wann Inventurprüfungen stattfinden,
- wer solche Prüfungen durchführt

1) FG 1/77, C/VIII, in: Ergänzung 1967...a.a.O., FG 1/77, S. 40/13

- welche Methoden und Techniken durch die interne Revision bei der Vorräteprüfung angewandt werden (lückenlose Prüfung, Stichprobenprüfung, überraschende Prüfung...),
- inwiefern Aussagen der internen Revision zur Zweckmässigkeit der Arbeitsweise der mit dem Warenverkehr betrauten Abteilungen Hinweise auf die Gesetzmässigkeit der Vorrätebilanzierung liefern,
- welche Arbeitsweise die interne Revision bei der Überwachung der Buchführungsabteilung zeigt (Planung, Dokumentation),
- welche Ergebnisse, d.h. welche Fehler und Lücken die interne Revision in Bezug auf die buchhaltungsmässig richtige Erfassung der Vorräte gebracht hat.

27 Prüfung der mengenmäßigen Vorräteerfassung

"Der wichtigste Teil des Umlaufvermögens bei Industrie- und Handelsunternehmen sind i.d.R. die Vorräte"¹⁾. Diese "...relative Bedeutung der Vorräte innerhalb des Vermögens der Unternehmung zwingt dazu, sorgfältige Bestandsaufnahmen zu gewährleisten."²⁾ "Zuverlässige Aufnahme und Bewertung der Warenbestände (und der übrigen Vorräte, Anm. des Verf.) ist Voraussetzung für eine betriebswirtschaftlich richtige Bilanz- und Erfolgsrechnung. Daher entfällt in der Regel auf die Erstellung des Vorräteinventars auch ein wesentlicher Teil der gesamten Jahresabschlußarbeiten."³⁾ Analog hierzu nimmt die Prüfung der Vorräte im Rahmen der externen Jahresabschlußprüfung meist einen gewichtigen Raum ein. Eine ordnungsmäßige, den Grundsätzen des Handelsrechts entsprechende Buchführung "...fordert ordnungsmäßige Inventurunterlagen sowohl für das Anfangs- wie für das Schlußvermögen des Wirtschaftsjahres. Fehlen diese Unterlagen für das Schlußvermögen und somit auch für das Anfangsvermögen des folgenden Wirtschaftsjahres, so liegt für beide Wirtschaftsjahre keine ordnungsmäßige Buchführung vor."⁴⁾ Der externe Jahresabschlußprüfer hat sich dementsprechend mit der Vorräteinventur zu befassen,

1) Kicherer, H.P., Grundsätze...a.a.O., S. 266

2) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 78

3) Helbling, C., Wareninventur, Durchführung, Prüfung und Richtlinien, in: Der Schweizer Treuhänder 1968, S. 278

4) BFH-Gutachten vom 25.03.1954 - IV O 1/53 S, in: BStBl 1954 III, S. 195

um

1. die die Ordnungsmäßigkeit möglicherweise einschränkenden Tatbestände aufzudecken,
2. einen präventiven fehlerverhindernden Effekt zu bewirken, und
3. fehlerkorrigierende Anregungen geben zu können.

Dieses Vorgehen entspricht dabei den Anforderungen einer zielorientierten Prüfung, da

1. durch die i.d.R. gegebene relative Bedeutung der Vorräte auch deren Prüfung "material" ist, oder anders ausgedrückt der "Grundsatz der Materiality" nur dann nicht verletzt wird, wenn die Vorräte geprüft werden,
2. die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit zur Zielerreichung aus informationstheoretischer Sicht beiträgt, da erst dann eine Berichterstattung (Informationsvermittlung) an die Jahresabschlußadressaten erfolgen kann,
3. eine Einwirkung auf den Entscheidungsprozeß der Bilanzierenden durch fehlerkorrigierende Anregungen nach erfolgter Urteilsbildung erfolgen kann, und schließlich
4. potentielle, die Ordnungsmäßigkeit beeinträchtigende Aktivitäten durch die Präventivwirkung verhindert werden können.

Mittelbares Ziel der Prüfung der Inventur ist es folgerichtig, "...daß der Prüfer ein Urteil über die durch die Gesellschaft vorgenommene Abgrenzung des Kreises der Inventurgegenstände, die angewandte Inventurmethode, die Inventurdurchführung und die Abstimmung der Inventurergebnisse mit den Aufzeichnungen der Buchführung abgibt." ¹⁾

271 Die Inventur des Vorratsvermögens

Weder das deutsche Handelsgesetzbuch noch das schweizerische Obligationenrecht verwenden den Begriff der Inventur, schreiben aber Kaufleuten bzw. den zur Führung von Geschäftsbüchern Verpflichteten vor, einmalig aus Anlaß der Geschäftseröffnung und dann regelmäßig zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres ein lückenloses Verzeichnis sämtlicher Vermögensgegenstände zu erstellen. ²⁾ Bevor nun auf die Prüfung der Inventur eingegangen wird soll zunächst der Begriff der Inventur festgelegt, die rechtlichen Grundlagen dargestellt und zum Verständnis auch der Zweck der Inventur kurz erläutert werden.

1) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung...a.a.O., S. 224

2) vgl. Art. 958, 1960, 1961 OR, ebenso § 39 HGB

2711 . Begriff der Inventur

"Als Inventur bezeichnet man gemeinhin die Tätigkeit der Aufnahme von Beständen (Bestandsaufnahmen), als Inventar die Niederschrift des Ergebnisses einer solchen Aufnahme (Bestandsverzeichnis)"¹⁾. Grundsätzlich umfaßt die Inventur "...nicht nur, wie vielfach... angenommen wird, die Aufnahme und Bewertung der am Aufnahmetag vorhandenen Warenbestände - obwohl diese im Regelfall den wichtigsten Inventurposten bilden - , sondern aller Wirtschaftsgüter"²⁾. Dementsprechend stellt das Inventar grundsätzlich "...die Aufzeichnung der einzelnen Aktiven und Passiven (Vermögens- und Schuldteile samt Reinvermögen), einer Wirtschaftseinheit nach Gattung, Menge und Wert für einen bestimmten Zeitpunkt"³⁾ dar. Bei strenger Auslegung des § 39 HGB hat das Inventar sogar das Privatvermögen von Einzelkaufleuten sowie persönlich haftenden Gesellschaftern von Personengesellschaften zu beinhalten, da diese Personen mit ihrem gesamten Vermögen für Verbindlichkeiten ihres Unternehmens haften.

- 1) Hofmann, W. , Die Aufgaben der Inventur, in: DB 1964, S.1199, unter Bezugnahme auf Nowak, P., Inventur und Inventar, in: HWB, 2. Bd., Stuttgart 1958, Spalte 2865 - 2871 und Spieth, E., Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Inventur in steuerrechtlicher Betrachtung, Köln o.J. (1956), S. 74 (Zitierweise: Grundsätze...)
- 2) Nestle, D.H., Die Inventur zum Jahresende, Betriebswirtschaftliche Aspekte - Gesetzliche Anforderungen, in: BB 1973, S. 1620 (Zitierweise: Die Inventur...)
- 3) Käfer, K., Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bd. VIII Obligationenrecht, 2. Abteilung, Die Kaufmännische Buchführung, Hrsg. Meier-Hayoz, Bern 1981, S. 564, N. 16 (Zitierweise: Berner Kommentar...)

Der Handelsbrauch beschränkt jedoch seit jeher die Inventur auf das Geschäftsvermögen. Auch in der Schweiz "...waren bezüglich des Einbezugs des Privatvermögens die Gesetzgebungen - und auch die schweizerischen Entwürfe - schwankend und blieben die Auffassungen der Literatur, nicht aber der Buchhaltungspraxis, bis heute gegensätzlich. Doch ergab die Interpretation eindeutig, daß nach Artikel 957 OR dem Wortsinn gemäß die 'Vermögenslage des Geschäftes' Buchführungsgegenstand ist."¹⁾ Ausgehend von diesem hier zunächst genannten sehr weitgehenden Inventurbegriff werden in Praxis und Schrifttum durch diverse Restriktionen zahlreiche engere Inventurbegriffe gebildet, je nach Zielsetzung der vorgenommenen Untersuchung.²⁾ So unterscheidet beispielsweise Voltmer³⁾ die Aufnahme des Vorratsvermögens als Inventur im engeren Sinne, die Aufnahme aller Vermögensteile als Inventur im weiteren Sinne und die Aufnahme aller Aufwands- und Ertragsposten als Inventur im weitesten Sinne.

1) Käfer, K., Berner Kommentar...a.a.O., S. 585, N. 69

2) diese Vorgehensweise ist durchaus legitim; vgl. die zahlreichen Veröffentlichungen zur Inventur, z.B. Spörlein, H., Die Inventur nach Handelsrecht und nach Steuerrecht, in: Rechtsarchiv der Wirtschaft, Gruppe Steuerrecht, 2. Aufl., Stuttgart - München - Hannover 1955, 3. Aufl., Stuttgart 1958; sowie insbesondere die grundlegende Arbeit des Arbeitskreis Ludwig der Schmalenbach-Gesellschaft, Die Vorratsinventur. Herkömmliche und moderne Systeme und Verfahren, Köln und Opladen 1967 (Zitierweise: Die Vorratsinventur...); vgl. im übrigen die Literaturzusammenstellung bei Hermann Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Aufl., Köln 1950/77, § 5, vor Anm. 20, E 58 (Zitierweise: Kommentar zur Est...)

3) vgl. Voltmer, W., Rechnungsabgrenzung als Inventurproblem, in: DB 1957, S. 97 - 99

Dem Gang dieser Untersuchung entsprechend soll hier der Inventurbegriff im engeren Sinne zugrundegelegt werden. Als Inventur wird daher hier die Tätigkeit der Aufnahme von Vorratsbeständen verstanden. Außerdem wird in Anlehnung an Fülling¹⁾ zwischen Mengenerfassung und Bepreisung unterschieden. Nun ist die Inventur durch den Zeitpunkt oder den Zeitraum ihrer Ausführung sowie das dabei angewandte Aufnahmeverfahren gekennzeichnet.²⁾ Überlicherweise wird dementsprechend zwischen dem Inventurverfahren (Inventurmethode) als der Art der Aufnahme oder dem Zeitpunkt der Aufnahme der Vorräte und dem Inventursystem als der Kombination der zeitlichen Merkmale einer Inventur mit den dabei anzuwendenden Verfahren unterschieden.³⁾ Hinsichtlich der Art der Aufnahme, also der Inventurtechnik, lassen sich unterscheiden

"(a) eine vollständige oder stichprobenweise körperliche Aufnahme der Vorratsmengen durch Messen, Zählen, Wiegen und evtl. auch durch Schätzung,

(b) eine buch- oder belegmäßige Bestandsermittlung, die sowohl in einer Ermittlung der Mengen, als auch der Werte der Bestände bestehen kann, und

(c) eine Kombination von (a) und (b)."⁴⁾

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 50 ff

2) vgl. Arbeitskreis Ludwig der Schmalenbach-Gesellschaft, Die Vorratsinventur ...a.a.O., S. 9

3) ebenda, S. 92

4) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 50

Differenziert man die Inventurmethode nach dem Inventurzeitpunkt, so lassen sich die folgenden, im Laufe der Zeit entstandenen Verfahren unterscheiden:

- (a) die Stichtagsinventur,
- (b) die zeitlich ausgeweitete Stichtagsinventur
- (c) die permanente Inventur
- (d) die vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur.

Dabei ist von Bedeutung, daß

1. gemäß § 39 Abs. 2, Satz 1 HGB bzw. gemäß Art. 958 Abs. 1 OR die Aufstellung eines Inventars nicht am Schluß eines Geschäftsjahres, sondern "für den" bzw. "auf" den Schluß eines jeden Geschäftsjahres zu erfolgen hat¹⁾, also Inventurstichtag und Abschlußstichtag nicht zusammenfallen müssen,
2. für den Fall des Auseinanderfallens von Inventurstichtag und Abschlußstichtag der Bestand rechnerisch (buchmässig) zum Abschlußstichtag ermittelt wird und
3. die Inventur sich immer auf einen bestimmten Stichtag bezieht, gleichgültig ob ihre Durchführung längere Zeit in Anspruch nimmt.

1) das OR schreibt die Inventarerstellung "auf Schluß eines jeden Geschäftsjahres", das HGB "für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres" vor; trotz unterschiedlicher Wortwahl ist das gleiche gemeint.

Daraus ergibt sich, daß die oben als "Inventurmethode" bei zeitlicher Differenzierung" genannten Inventurverfahren gleichzeitig für das "Inventur-system" stehen, da die Festlegung eines bestimmten zeitlichen Merkmals einer Inventur - z.B. die Bestimmung eines vom Abschlußstichtag abweichenden Inventurstichtages - für die Ermittlung des Inventurbestandes zum Abschlußstichtag teilweise die Anwendung einer bestimmten Inventurtechnik zwangsläufig bedingt.¹⁾ Wird z.B. als Inventurstichtag der 1. Februar des Jahres ... 2 gewählt, so bedingt dies zwangsläufig wegen § 39 Abs. 2, Satz 1 HGB bzw. Art. 958 Abs. 1 OR die Anwendung der Inventurtechnik "buchmässige Ermittlung" der Inventur zum 31. Dezember des Jahres ...1. Es handelt sich bei diesem Beispiel um die Kombination

- des zeitlichen Merkmals "1. Februar des Jahres ...2" (= zeitlich nachverlegte Stichtagsinventur) mit
- dem technischen Merkmal "buchmässige Rückrechnung auf den 31. Dezember ...1" (= Inventur durch buchmässige Aufnahme)

zum Inventursystem: "nachverlegte Stichtagsinventur".

Die Bezeichnungen der einzelnen Inventursysteme sind dabei als historisch entstandene "Begriffskonventionen" anzusehen.

1) vgl. § 1 HGB

2712 Die rechtlichen Grundlagen der Inventur

Voraussetzung für die Prüfung der (Vorräte-) Inventur ist die Kenntnis der als Daten anzusehenden gesetzlichen Inventurvorschriften.

Gesetzliche Grundlage für die Verpflichtung zur Durchführung der Inventur und der Aufstellung des Inventars ist

- in Deutschland § 39 Abs. 1 u. 2 des HGB,
- in der Schweiz Art. 958 OR.

Gemäß § 39 Abs. 1 u. 2 HGB hat jeder Kaufmann "...bei dem Beginn seines Handelsgewerbes..." und "...demnächst für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ..." ein Inventar aufgrund einer Inventur aufzustellen. Von dieser Verpflichtung werden demzufolge alle Vollkaufleute erfaßt, nämlich Mußkaufleute¹⁾, Sollkaufleute²⁾, Kannkaufleute³⁾ und Formkaufleute⁴⁾. Für die sogenannten Minderkaufleute, also solche Personen, "...deren Gewerbebetrieb nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert"⁵⁾, besteht dagegen keine Inventurverpflichtung. Als ergänzende handelsrechtliche Bestimmung zur Inventur in dem hier verstandenen Sinn sind insbesondere anzusehen:

1) vgl. § 1 HGB

2) vgl. § 2 HGB

3) vgl. § 3 HGB

4) vgl. § 6 HGB

5) § 4 Abs. 1 HGB

§ 149	AktG	Inhalt des Jahresabschlusses
§ 721	BGB	Rechnungsabschluß von Gesellschaften bürgerlichen Rechts
§ 41	GmbHG	Buchführung; Bilanzpflicht
§ 42	GmbHG	Bilanzierung
§§ 33ff	GenG	Buchführung und Bilanzierung bei Genossenschaften
§ 40	HGB	Bewertung
§ 43	HGB	Führung der Handelsbücher
§ 44	HGB	Aufbewahrung von Unterlagen; Aufbewahrungsfristen
§ 120	HGB	Rechnungsabschluß der OHG
§ 167	HGB	Rechnungsabschluß der KG.

Neben diesen handelsrechtlichen Vorschriften zur Inventur existieren in Deutschland auch steuerrechtliche, die Inventur betreffende Vorschriften. So schreibt § 140 AO vor, daß derjenige, der "...nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ...die Verpflichtung, die ihm nach anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen..."¹⁾ hat. In Bezug auf die Inventur ist damit eine sogenannte derivative Inventurpflicht gegeben. Darüberhinaus manifestiert § 141 AO eine sogenannte steuerrechtlich originäre Inventurpflicht für Unternehmen, die bei der letzten Steuerveranlagung

- "...1. Umsätze... von mehr als 360.000,- Deutsche Mark im Kalenderjahr oder
2. ein Betriebsvermögen von mehr als 100.000,- Deutsche Mark oder

1) § 140 AO 1977

3. ein land- und frostwirtschaftliches Vermögen von mehr als 100.000,- Deutsche Mark oder
4. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 24.000,- Deutsche Mark im Wirtschaftsjahr oder
5. einen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 15.000,- Deutsche Mark im Kalenderjahr

gehabt haben."¹⁾

"Für die freiwillig Bücher führenden Gewerbetreibenden ergibt sich die Verpflichtung zu Inventur und Inventar aus § 5 und § 4 Abs. 1 EStG."²⁾

Nach § 149 Abs. 2 AktG sind nun die Vorschriften der §§ 38 bis 47 a HGB auch im aktienrechtlichen Jahresabschluß anzuwenden, sofern im Aktiengesetz selbst keine speziellen Regelungen getroffen sind. Der Prüfer hat daher in Zusammenhang mit den Inventurvorschriften dieses vierten Abschnitts des ersten Buches des Handelsgesetzbuches jeweils zu prüfen, "...wie sich ihre Nichtbeachtung auf den Jahresabschluß ausgewirkt hat".³⁾ Dabei ist zu berücksichtigen, daß zwar "...die Inventurbestimmungen des HGB ausschließlich oder überwiegend zum Schutz der Gläubiger der Gesellschaft oder sonst im öffentlichen Interesse gegeben..."⁴⁾ sind, es aber z.B. für

1) § 141 Abs. 1 AO 1977

2) Nestle, D.H., Die Inventur...a.a.O., S. 1521

3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 256, Tz 15

4) ebenda

die Nichtigkeit¹⁾ des Jahresabschlusses bei Verletzungen von Inventurbestimmungen dann an dem Tatbestandsmerkmal, daß die Gesetzesverletzung im Inhalt des Jahresabschlusses selbst liegt, fehlt,²⁾ "...wenn die Mängel der Inventur sich nicht auf Posten des Jahresabschlusses ausgewirkt haben"³⁾. Um dies zu erkennen, muß der Prüfer aber

1. die Inventurvorschriften kennen,
2. die Inventurverletzungen feststellen,
3. die vorgenommene Korrektur beurteilen, die dazu geführt haben soll, daß die Mängel der Inventur sich nicht auf Posten des Jahresabschlusses ausgewirkt haben.

Eine Prüfung der Einhaltung der Inventurbestimmungen ist damit in jedem Fall erforderlich.

Gemäß Art. 958 Abs. 1 OR haben die zur Führung von Geschäftsbüchern Verpflichteten "...bei Eröffnung des Geschäftsbetriebes ein Inventar... und auf Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar... aufzustellen". Zur Führung von Büchern und damit zur Inventaraufstellung verpflichtet sind diejenigen, die verpflichtet sind, ihre Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen⁴⁾, also "wer ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt..."⁵⁾.

1) vgl. zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses im einzelnen § 256 AktG

2) vgl. § 256 Abs. 1 Nr. 1 AktG

3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., § 256 Tz 15

4) vgl. Art. 957 OR

5) Art. 934 Abs. 1 OR

Durch die Änderung¹⁾ des Art. 962 OR in 1975 wurde klargestellt, daß "...das Inventar auch... ein gesetzlich geforderter Bestandteil der Buchführung, nämlich der jährlich aufzustellenden Abschlußrechnungen..."²⁾ ist und dementsprechend die Aufzeichnungen, die das Inventar enthalten, zu den Geschäftsbüchern gehören. Da die Inventur zum Inventar führt,³⁾ sind die Bestimmungen zum Inventar bei der Inventurdurchführung von Bedeutung, insbesondere:

Art. 957	OR	Ordnungsmäßigkeit
Art. 960	OR	Aufstellung in Landeswährung
Art. 961	OR	Unterzeichnung
Art. 728	Abs.2 OR	Pflicht zur Aufschlußerteilung über die Inventaraufstellung gegenüber den Revisoren.

Bei Kollektivgesellschaften "...wie bei allen anderen Gesellschaften wurden im revOR besondere Bestimmungen über die Aufstellung des Inventars als entbehrlich betrachtet."⁴⁾ Im übrigen finden sich "...Vorschriften über die Inventaraufstellung, die gelegentlich auch der kaufmännischen Buchführung Hinweise geben, ...noch in vielen weiteren Gesetzen und Verordnungen von Bund, Kantonen und Gemeinden."⁵⁾

1) geändert durch das Bundesgesetz über die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Änderung vom 19.12.1975

2) Käfer, K., Berner Kommentar...a.a.O., N 62, zu Art. 958

3) vgl. Pkt. 2711 dieser Arbeit

4) Käfer, K., Berner Kommentar...a.a.O., N 63, zu Art. 958

5) ebenda;

Es soll hier insoweit auf die Kommentierung von Käfer im Berner Kommentar verwiesen werden.¹⁾

Gemäß Art. 728 OR haben die Revisoren u.a. zu prüfen, "...ob sich die Gewinn- und Verlustrechnung und die Bilanz in Übereinstimmung mit den Büchern befinden (und) ob diese ordnungsmäßig geführt sind...". Haben nun Inventurfehler zu einem fehlerhaften Inventar geführt, so bedeutet dies einerseits, daß ein Geschäftsbuch nicht ordnungsgemäß ist. Wird der Fehler derart korrigiert, daß er zwar im Inventar bestehen bleibt, aber keinen Eingang in die Posten der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung findet, so dürfte es andererseits an der geforderten Übereinstimmung von Bilanz und Erfolgsrechnung mit den Geschäftsbüchern fehlen. In beiden Fällen haben die Revisoren entsprechend den Grundsätzen des Art. 729 Abs. 3 Bericht zu erstatten. Eine Versagung der Abnahme der Bilanz nach Art. 729 Abs. 1 OR dürfte allerdings - ähnlich wie die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach deutschem Recht - dann nicht gerechtfertigt sein, wenn Inventurfehler letztlich zu keiner Beeinträchtigung von Posten des Jahresabschlusses selbst geführt haben.

1) vgl. Berner Kommentar...a.a.O., S 560 ff, S. 581 ff

2713 Aufgaben und Zweck der Inventur

"Inventur, Inventar und Bilanz bilden die mit der laufenden Buchführung zusammengehörenden Teile einer Einheit und begründen erst in ihrer Gesamtheit die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung".¹⁾

Die Inventur ist damit "...Grundlage der sachgerechten und vollständigen Bilanz und dient der Erstellung eines ordnungsmässigen Jahresabschlusses."²⁾ Der Abschlußprüfer bedarf zur Beurteilung der Bedeutung seiner Prüfung der Inventur einer Kenntnis über Aufgaben und Zweck der Inventur, die die Stellung der Inventur im Rechnungswesen einer Unternehmung ausmachen und sie in den Zusammenhang mit Buchhaltung und Jahresabschluß stellen. Historisch gesehen werden der Inventur drei wesentliche Zwecke zugeschrieben:³⁾

- | | | |
|---|---|-------------------------|
| 1. Vermögensnachweis | - | Gläubigerschutzfunktion |
| 2. Jahresabschluß- und
Erfolgsermittlung | - | Ordnungsfunktion |
| 3. Ermittlung von Bestandsdifferenzen | - | Kontrollfunktion |

In einer Untersuchung hat Hofmann⁴⁾ sich mit diesen historischen Inventurfunktionen auseinandergesetzt und ist dabei zu dem überzeugenden Ergebnis gelangt,

1) Eisenblätter, K., Inventur und Bewertung des Vorratsvermögens, in: BBK, Fach 9, S. 518

2) Inventurgutachten des Deutschen Industrie- und Handelstages vom 17.01.1933 in: RFH v. 1.2.1933, RStBl 1933, S. 1066

3) vgl. Savary, J., Le Parfait Négociant, Nouvelle Edition par M. Philemont-Louis Savary, Bd. 1, Paris 1757, 1. Teil, S. 344, und Schulze zur Wiesch, D.W.: Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Düsseldorf 1961, S. 10 ff

4) Hofmann, W., Die Aufgaben der Inventur ...a.a.O., S. 1197 ff

daß "von den drei historischen Funktionen der Inventur... die Gläubigerschutzfunktion gar keine, die Ordnungsfunktion nur noch eine eingeschränkte und die Kontrollfunktion nur dann eine Bedeutung (hat), wenn der Inventarisierende freiwillig Bestandsaufzeichnungen führt."¹⁾ Daher soll an dieser Stelle auf die historischen Inventurzwecke nicht mehr näher eingegangen werden; es kann auf die erwähnte Untersuchung von Hofmann verwiesen werden.

Die aktuellen Aufgaben der Inventur ergeben sich aus der Tatsache, daß die Inventur heute keine selbständige Funktion mehr erfüllt, sondern Grundlage für eine sachgemäße Erstellung eines ordnungsgemäßen Jahresabschlusses ist. Der Ausweis der Positionen des Vorratsvermögens im Jahresabschluß setzt die mengen- und wertmässige Erfassung des Bestandes an Vorräten zum Abschlußstichtag voraus. Die Aufgaben der Inventur lassen sich daher in "mengenbezogene" und "wertbezogene" Aufgaben einteilen.²⁾ Die mengenbezogenen Aufgaben der Inventur bestehen

- a) in der Ermittlung eines Mengengerüstes, das als Grundlage für Bepreisung und Bewertung notwendig ist,

1) Hofmann, W., Die Aufgaben der Inventur...a.a.O., S. 1199

2) Diese Einteilung wählt auch Hofmann, W., Die Aufgaben der Inventur ...a.a.O., S. 1199

b) in der Sicherungsfunktion der materiellen Substanz

- " (1) durch die Präventivwirkung, die allen Bestandsaufnahmen und Kontrollen eigen ist,
- (2) durch die bei dieser Gelegenheit mögliche Feststellung überalteter Bestände oder nicht mehr voll verwertbarer Güter und
- (3) durch die Erfassung von Verlusten und die damit verbundene Erforschung der Verlustursachen".¹⁾

Die wertbezogenen Aufgaben leiten sich unmittelbar aus der Notwendigkeit der Bilanzierung der Vorräte in Geldeinheiten ab. Zwar ist die Bewertung kein Problem der Inventur sondern der Bilanzierung²⁾, und mengenmässige Aufnahme, Bepreisung und Bewertung sind getrennte Arbeitsgänge, aber die mengenmässige Erfassung der Vorratsgegenstände ist nicht Selbstzweck, "...sondern das Mittel, mit dessen Hilfe der Bilanzwert der Bestände bestimmt werden soll."³⁾ Bei der Durchführung der Inventur steht somit die spätere Bepreisung und Bewertung im Vordergrund; die wertbezogenen Aufgaben der Inventur bestehen in der Schaffung von mengenmässigen Grundlagen und auch Bepreisungs-Grundlagen⁴⁾, damit die Bilanz-Bewertung der Vorräte durchgeführt werden kann.

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 51 f

2) vgl. Spieth, E., Grundsätze ...a.a.O., S. 74 - 76

3) Hofmann, W., Die Aufgaben der Inventur...a.a.O., S. 1199

4) dies insbesondere dann, wenn die Bepreisung insgesamt im Rahmen der Inventur erfolgt.

272 Die Prüfung der Inventur

"Das tatsächliche Vorhandensein und die Vollständigkeit der Erfassung der Vorräte werden durch die Inventur nachgewiesen."¹⁾ "Da dieser Nachweis durch verschiedenartige Verfahren erbracht werden kann... weichen auch die im Einzelfall durchzuführenden Prüfungshandlungen erheblich voneinander ab."²⁾ Der Abschlußprüfer hat sich aber in jedem Fall davon zu überzeugen, ob die allgemeinen Grundsätze einer ordnungsmässigen Inventurdurchführung eingehalten sind, "...ob die Inventurplanung und -vorbereitung, der Vollzug der Inventur und die Inventurdokumentation unter Berücksichtigung der angewandten Inventurmethode ordnungsgemäß sind."³⁾

273 Prüfung der Einhaltung der allgemeinen
Grundsätze der Inventurdurchführung

"Welche Anforderungen an ein Inventar und an die ihm zugrundeliegenden Belege zu stellen sind, ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt."⁴⁾

1) WP-Handbuch 1977...a.a.O., S. 1100

2) Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft ...a.a.O., Anm. 311 zu § 162

3) Selchert, F.W., Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung... a.a.O., S. 230

4) Nestle, D.H., Die Inventur...a.a.O., S. 1626

Da die Inventur¹⁾ einen Bestandteil der Dokumentation und Grundlage der Rechnungslegung einer Unternehmung im Vorrätebereich darstellt, hat sie den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung zu entsprechen. Mit Leffson²⁾ lassen sich diese Grundsätze in die sogenannten "oberen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung", die unmittelbar aus den Zwecken von Buchführung und Jahresabschluß zu deduzieren sind, und in die sogenannten "unteren Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung" einteilen, die aus den oberen GoB und damit indirekt aus den Buchführungs- und Jahresabschlußzwecken abgeleitet werden. Bezieht man diese Grundsätze auf die Inventur als Prüfungsobjekt, so ergibt sich als Prüfungsaufgabe, Feststellungen tatsächlicher Art darüber zu treffen, ob die Inventur

1. den "unteren Grundsätzen ordnungsmässiger Inventur" (uGoI) entspricht und damit
2. den übergeordneten "oberen Grundsätzen ordnungsmässiger Inventur" (oGoI)

gerecht wird.

Als obere Grundsätze der Rechenschaft, die durch Grundsätze der Dokumentation ergänzt sind nennt Leffson³⁾:

- "1. Die Rahmengrundsätze
Richtigkeit - Willkürfreiheit
Klarheit
Vollständigkeit

1) Und dementsprechend das Inventar; vgl. 2711

2) vgl. das grundlegende Werk von Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O.;

3) Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 93

2. Die Abgrenzungsgrundsätze

Grundsätze der Abgrenzung der Sache
und der Zeit nach
Realisationsprinzip
Imparitätsprinzip

3. Die ergänzenden Grundsätze

Stetigkeit
Vorsicht." 1)

Die Rahmengrundsätze werden dabei als zwingende Folgerungen aus den Zwecken der Dokumentation und Rechenschaftslegung angesehen, da Richtigkeit, Klarheit und Vollständigkeit als notwendige Bedingungen sowohl einer funktionierenden Informationsvermittlung ansich als auch der Erstellung eines aussagefähigen Jahresabschlusses (Systembetrachtung) gelten. Die Abgrenzungsgrundsätze ergeben sich dagegen aus der grundlegenden Konzeption der Handelsbilanz (Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach, Realisationsprinzip) sowie angedeuteten Kapitalerhaltungsgedanken (Imparitätsprinzip). Der Grundsatz der Stetigkeit - ebenfalls aus dem Informationszweck deduzierbar - wird als ergänzender Grundsatz eingestuft, da er "ergänzend" zur Konzeption der Handelsbilanz gehört und andererseits aus informatorischer Sicht weniger unabdingbar als die sogenannten Rahmengrundsätze ist. Der Grundsatz der Vorsicht wird ebenfalls als notwendige Verfahrensvorschrift mit historischer Entwicklung gesehen. 2)

1) Zur Ableitung der Grundsätze vgl. im einzelnen Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 93

2) ebenda

Die Prüfung der Einhaltung der verschiedenen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur läuft ebensowenig wie die Inventur selbst isoliert im Hinblick auf jeden einzelnen Grundsatz ab. Wird beispielsweise ein Mengenermittlungsfehler wegen Falschaddition festgestellt, so kann dies gleichzeitig eine Verletzung mehrerer Grundsätze bedeuten, etwa des Grundsatzes der Richtigkeit und des Grundsatzes der Vollständigkeit. Es ist daher sinnvoll, die Prüfung der Inventur nicht nach den einzelnen Grundsätzen als Kriterien der Entfaltung spezifischer Prüfungsaktivitäten auszurichten, sondern sich an den für die mengenmässige Vorräteerfassung, also für die Inventur im hier verstandenen Sinne, typischen Fehlern und ihren Ursachen zu orientieren.¹⁾ Festgestellte Fehler sind dann danach zu beurteilen, welche Grundsatzverletzungen sie darstellen und wie schwergewichtig sie sind, d.h. welche relative Bedeutsamkeit ihnen in Bezug auf die Ordnungsmäßigkeit der Gesamt-Inventur zukommt. Die oberen Inventur-Grundsätze sind aus den oberen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung abzuleiten. "Die Inventur muß richtig sein im Sinne von willkürfrei und nachprüfbar, und sie muß vollständig und klar sein..."²⁾; außerdem muß sie modifizierten Abgrenzungsgrundsätzen, den ergänzenden - und Dokumentationsgrundsätzen entsprechen.

1) der gleichen Auffassung, allerdings hinsichtlich der Inventurdurchführung - nicht Inventurprüfung - ist Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 60 ff

2) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 52

2731 Die oberen Grundsätze ordnungsmäßiger
 Inventur

Als obere Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
lassen sich analog zu den oberen Grundsätzen
ordnungsmäßiger Buchführung aufführen

- | | |
|---|---|
| 1. Die Rahmengrundsätze | Richtigkeit - Willkürfreiheit
Klarheit, Vollständigkeit |
| 2. Die modifizierten
Abgrenzungsgrundsätze | Sachabgrenzung, Zeitab-
grenzung |
| 3. Die ergänzenden
Grundsätze | Stetigkeit und Vergleich-
barkeit |
| 4. Die Dokumentations-
grundsätze | formale Grundsätze, z.B.
übersichtliche Gliederung,
Belegprinzip...;
vollständige Aufzeichnungen |

"Richtig ist etwas, wenn es so ist, wie es sein
soll (nach logischen oder ethischen oder tech-
nischen Grundsätzen)"¹⁾. Eine Aussage kann demnach
als richtig bezeichnet werden, wenn sie in einen
Bezugsrahmen gestellt wird, und den Grundsätzen und
Regeln eines so abgesteckten Bezugssystems entspricht.

1) Schmidt, H., Philosophisches Wörterbuch, 18. Auflage,
Stuttgart 1969, hrsg. v. Georgi Schischhoff, S. 521

Für Inventar und Inventur bedeutet dies, daß das Kriterium, nach dem die Richtigkeit beurteilt wird, so gewählt sein muß, daß ein Urteil über die Übereinstimmung von Aussage und dem zugrundeliegenden Sachverhalt gegeben werden kann, das sich sowohl auf eine einzelne Position wie auch auf das Inventar als Ganzes beziehen läßt. Da das Inventar, also die Aufzeichnung des Ergebnisses der Inventur einen Teil der Rechenschaftslegung des Jahresabschlusses gegenüber Dritten darstellt, läßt sich als solches Kriterium die sogenannte "intersubjektive Nachprüfbarkeit"¹⁾ bestimmen. Durch die Inventur wird ein vorgegebener Sachverhalt, nämlich das Vorhandensein einer quantifizierbaren Menge irgendwelcher Vorratsgüter, in einer spezifischen Weise mittels ganz bestimmter Techniken dargestellt. Erfolgt diese Abbildung

1. durch die vorschriftsmäßige Anwendung des für die jeweiligen Bestände geeigneten Inventursystems als Inbegriff sämtlicher Maßnahmen zur Ermittlung des Bestandes an Vorratsgütern zum Abschlußstichtag,
2. durch sorgfältige Aufnahmemethoden,
3. durch Ableitung des Inventars aus den richtigen Grundaufzeichnungen und
4. überhaupt durch für sachverständige Dritte leicht nachprüfbare Aufzeichnungen,

1) Dieser Begriff wird in der Erkenntnistheorie mit "objektiv" i.S. von "für jedes erkennende Wesen gültig" gleichgesetzt; vgl. Popper, K., Logik der...a.a.O., S. 18 ff

so kann die Inventur und entsprechend das Inventar intersubjektiv nachvollzogen werden und damit als ordnungsgemäß "richtig" bezeichnet werden. Der Abschlußprüfer hat dementsprechend bei seiner Urteilsbildung über die Beachtung des Grundsatzes der Richtigkeit der Inventur zu prüfen, ob diese gemäß den allgemein anerkannten Grundsätzen durchgeführt wurde, ob das Inventar das Ergebnis der Inventur ohne Verfälschungen wiedergibt, insbesondere auch die formalen Ordnungsmäßigkeitsvoraussetzungen erfüllt, und damit Inventur und Inventar für denjenigen, der die allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze kennt, verständlich und innerhalb angemessener Zeit nachvollziehbar sind.¹⁾ Richtigkeit der Inventur liegt vor, wenn eine angemessene Prüfbarkeit gegeben ist.²⁾

Dem sachbezogenen Grundsatz der Richtigkeit entspricht unter personenbezogenen Aspekten der Grundsatz der "Wahrhaftigkeit" im Sinne einer Übereinstimmung von Aussage und innerer Überzeugung des Rechenschaftslegenden.³⁾ "Wahrhaftigkeit bedeutet daher zunächst einmal, daß ein Bewertender beim Zweifel über verschiedene Wertsansätze den Wert wählen soll, der seiner persönlichen Überzeugung entspricht."⁴⁾

-
- 1) derjenige, der mit diesen allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen vertraut ist, wird meist als "sachverständiger Dritter" bezeichnet.
 - 2) vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1971, in: BSTBl. 1972/II, S. 400 oder in: BB 1972, Seite 950
 - 3) zur Unterscheidung von "Wahrheit", "Richtigkeit", "Wahrhaftigkeit", vgl.: Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 98 ff
 - 4) ebenda, S. 108

Diese subjektive Urteilsfreiheit bedeutet aber nicht das Recht zu einer willkürlichen subjektiven Auslegung gleich Bewertung gegebener Sachverhalte, da Willkür und Rechenschaft unverträglich sind¹⁾ und willkürliche Einschätzungen keine "inneren" Überzeugungen darstellen können. Der Grundsatz der Wahrhaftigkeit kann daher auch als Grundsatz der "Willkürfreiheit" bezeichnet werden. In Bezug auf die Inventur ist nun hinsichtlich dieses Grundsatzes der "Willkürfreiheit" eine gewisse Klärung erforderlich, da der Vorgang der Bewertung der Vorratsgegenstände hier grundsätzlich nicht dem Bereich der Inventur, sondern dem Bereich der Bilanzierung zugeordnet wurde.²⁾ Der scheinbar bestehende Widerspruch löst sich jedoch rasch auf, wenn man sich klarmacht, daß "Bewerten" im Zusammenhang mit Wahrhaftigkeit oder Willkürfreiheit nicht nur "Bewerten eines Wirtschaftsgutes" bedeutet, sondern ganz allgemein Ausdruck der geäußerten Auffassung eines Subjekts zu einer bestimmten Aussage ist, deren Inhalt sich zwar auf einen bezifferbaren Wertansatz beziehen kann, aber keinesfalls muß.³⁾

Der Grundsatz der Willkürfreiheit bei der Inventur bedeutet daher, daß derjenige, der die Inventur durchführt und das Inventar erstellt nur solche Inventursysteme anwendet und solche Bezeichnungen,

1) Leffson spricht in diesem Zusammenhang davon, daß Willkür Rechenschaft aufhebt (vgl. Fußnote 4, Seite 175) und für Schmalenbach wird die Rechenschaftslegung durch Willkür zur Farce; vgl. Schmalenbach, E., Abschreibungen bei Preisveränderungen von Anlagegegenständen, in: ZfHf 1949, S. 56

2) vgl. Pkt. 2713

3) Leffson, U., ist meines Erachtens hier nicht konsequent genug, er rückt den Grundsatz der Willkürfreiheit zu sehr in die Nähe der Bewertung von Wirtschaftsgütern; vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 108 f

Gliederungen und andere formelle Erfordernisse wählt, die aus von ihm für realitätsnah und zutreffend gehaltenen Hypothesen abgeleitet sind, so daß nach seiner persönlichen Überzeugung die Inventurdurchführung sowie die gesamte inventarmässige Darstellung (Bezeichnung der Posten, Gliederung, Zusammenfassungen...) zu einer korrekten Aussage über die zugrundeliegenden tatsächlichen Sachverhalte führt.

Auch das Inventar ist - wie der Jahresabschluß - ein rein formales Dokument und legt nicht Rechenschaft, wenn derjenige, der es "...aufstellt, selber nicht der Ansicht ist, daß hiermit getreue Rechenschaft gelegt wird..."¹⁾. Für den Abschlußprüfer ist die Prüfung der Einhaltung des Grundsatzes der Willkürfreiheit bei der Inventurnaturgemäß kaum möglich, einmal deswegen, weil für den Beurteilenden selbst oft die Grenze zwischen einem berechtigten subjektiven Urteil und Willkür schwer zu ziehen ist (Problem bei Indifferenz) und zum anderen keine hinreichenden Kriterien zur Nachprüfbarkeit subjektiver Urteile gegeben sind. Dennoch lassen bestimmte Umstände für den Abschlußprüfer die Vermutung zu, daß der Grundsatz der Willkürfreiheit verletzt ist, beispielsweise dann, wenn der Prüfer zu der Überzeugung gelangen muß, daß ein mit dem geprüften Unternehmen bestens Vertrauter aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen einen schwerwiegenden Additionsfehler im Inventar hätte erkennen müssen, aber angeblich nicht erkannt hat. Eine Anpassung der Prüfungsaktivitäten in Richtung "strengere" Prüfung wird in einem solchen Fall die Folge sein.

1) vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S 109

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sollten so erstellt sein, daß "the accountants are presented on the items are described in such a way that they show not only a true but also a fair view."¹⁾ Es geht also nicht nur darum, daß Geschäftsvorfälle und die entsprechenden Positionen in Buchhaltung und Jahresabschluß der Höhe und der sachlichen Bezeichnung nach richtig sind, sondern von Bedeutung ist daneben, daß die Darstellung in Buchführung und Jahresabschluß erkennen läßt, was im einzelnen dargestellt wird. Damit ist der Grundsatz der Klarheit angesprochen, der als Forderung nach formaler Richtigkeit aufgefaßt werden kann.²⁾

Für die Inventur bedeutet der Grundsatz der Klarheit demnach, daß die inventurmäßigen Grundaufzeichnungen sowie deren Darstellung im Inventar so erfolgen muß, "...daß für einen in Buchführungsfragen Sachverständigen die Lesung und das Verständnis relativ leicht und einfach ist."³⁾

1) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, General Principles of Auditing, London 1961, S. 3

2) in der Literatur wird der Begriff der Klarheit häufig weitergefaßt und zwar in dem Sinne, daß auch Forderungen nach materieller Richtigkeit umfaßt werden, also z.B. die Grundsätze Vollständigkeit, Richtigkeit, Willkürfreiheit; vgl. z.B. Le Coutre, W., Grundzüge der Bilanzkunde, Teil I, Wolfenbüttel 1949, S. 248 oder Heinen, E., Handelsbilanzen 1969...a.a.O., S. 90ff; Leffson, U., versteht den Grundsatz der "Klarheit" dagegen als Forderung nach formaler Richtigkeit, also "...von allen in anderen Grundsätzen ausgedrückten materiellen Inhalten..." befreit; vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 114

3) His, E., Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Bd. V, Das Obligationenrecht, 1. Aufl., Bern 1940, S. 408

Die Forderung, daß das Inventar "...jedem, auch dem Nichtfachmann ohne weiteres einen klaren Aufschluß..."¹⁾ gewähren muß, geht zu weit, denn auch vom "standard reader" kann verlangt werden, daß "...he should be reasonably informed on financial matters, at least with respect to the commonly used terminology of accounting and finance."²⁾

Wenngleich der Grundsatz der Klarheit für die Inventur in der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht näher erläutert wird, können die Inhalte dieses Grundsatzes als untere Grundsätze aus den in der Literatur für Buchführung und Bilanz genannten unteren Grundsätze gewonnen werden.³⁾ Als solche wesentlichen Inhalte des Grundsatzes der Wahrheit der Inventur lassen sich aufführen:

1. Eindeutige, den Inhalt kennzeichnende Bezeichnungen der einzelnen Inventurgegenstände in den Grundaufzeichnungen der Inventur sowie im Inventar,
2. Übersichtliche Gliederung des Inventars,
3. lesbare Aufzeichnungen,
4. keine Weglassung von Vorratsgegenständen, die aufgrund subjektiver Bewertung als wirtschaftlich wertlos angesehen werden.

1) Diese Forderung stellt Gerstner für die Bilanz auf; Gerstner, P., Kaufmännische Buchhaltung und Bilanz, Bd. I: Allgemeine Buchhaltungs- und Bilanzlehre, 4. Aufl., Leipzig 1922, S. 103

2) Chetkovich, Standards of disclosure and their development, Journal of Accountancy, Dezember 1955, S. 49, zitiert nach Moonitz, M., The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No. 1 des American Institute of Certified Public Accountants, New York 1961, S. 49

3) vgl. z.B. Spieth, E., Grundsätze...a.a.O., S. 68; Le Coutre, W., Grundzüge der Bilanzkunde...a.a.O., S. 248 f

Der Abschlußprüfer wird bei der Prüfung der Inventur auf den Grad der Beachtung des Grundsatzes der Wahrheit im allgemeinen deswegen besonderen Wert legen, da die Einhaltung der beschriebenen Formalprinzipien mittelbar einen Eindruck von der Sorgfalt der Inventur abgibt. Insbesondere dann, wenn der Abschlußprüfer bei der Inventurdurchführung selbst nicht anwesend ist, muß er seine zur Urteilsbildung erforderlichen Erkenntnisse über die Ordnungsmäßigkeit der Inventur zum Großteil aus den vorgelegten Grundaufzeichnungen und Inventarlisten gewinnen. Erfüllen diese nicht die aus den oGoI der Wahrheit abgeleiteten uGoI, so wird die Prüfung der Inventur außerordentlich problematisch, da

1. der Zeitaufwand der Prüfung in dem Grade steigt, in dem die Inventuraufzeichnungen mangelhaft sind, und
2. im Zeitpunkt der Jahresabschlußprüfung in der Regel die Inventur selbst bereits der Vergangenheit angehört, und daher ebenfalls zeitaufwendige Rekonstruktionen des Prüfers vom Prüfungszeitpunkt zum Bilanzstichtag erforderlich sind, z.B. dann, wenn das Vorhandensein bestimmter Bestände, deren Kennzeichnung im Inventar unleserlich ist, geprüft werden soll.

Der Grundsatz der Vollständigkeit der Inventur schließlich bedeutet, "...daß keine Auslassungen und keine Doppelerfassungen vorkommen dürfen."¹⁾ "Bei den Vorräten ist mit der Feststellung der Bestände die des definitiven Periodenverbrauches - unabhängig von der Erfassung des Verbrauches während der Periode - verbunden."²⁾ Die Inventur dient also der Erfassung des tatsächlichen Mehr- oder Minderverbrauchs an Einsatzgütern gegenüber den in der laufenden Buchführung erfaßten Verbrauchswerten. Diese Erfolgswirksamkeit erklärt u.a. die Bedeutung der Einhaltung des Grundsatzes der Vollständigkeit. Sind Inventurgegenstände im Inventar doppelt erfaßt, führt dies zur Feststellung eines zu hohen Endbestandes und schließlich zu einem scheinbar zu niedrigen definitiven Periodenverbrauch. Sind Auslassungen erfolgt, führt dies umgekehrt zu einem scheinbar zu hohen definitiven Periodenverbrauch. Die Positionen "Rohertrag", "Gesamtleistung", "Jahresüberschuß (-Fehlbetrag)" und "Bilanzgewinn", werden bei Verletzung des Grundsatzes der Vollständigkeit der Inventur verfälscht.

1) Fülling, F., Grundsätze ...a.a.O., S. 52

2) Ieffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 137

Die Abgrenzungsgrundsätze der Rechenschaft¹⁾ sind nicht ohne weiteres im Wege der Analogie auf die Inventur zu übertragen, weshalb hier auch von "modifizierten Abgrenzungsgrundsätzen" gesprochen wird. Realisationsprinzip und Imparitätsprinzip sind vornehmlich Grundsätze, die der Bewertung und Erfassung von Erfolgsbestandteilen zuzuordnen sind und mit einer mengenmäßigen Erfassung von Inventurgegenständen allenfalls auf Umwegen in Zusammenhang zu bringen sind. So regelt das Realisationsprinzip "...die Bewertung von Unternehmensleistungen (Sachgütern und Dienstleistungen) im Leistungserstellungs- und -bewirkungsprozeß vor und nach Erreichen des Absatzmarktes"²⁾, das Imparitätsprinzip die "...Erfassung und Bewertung negativer Erfolgsbeiträge, die auf die Unternehmung nach dem Abschlußstichtag zukommen."³⁾ Aus diesem Grunde werden die beiden Prinzipien hier nicht als Abgrenzungsgrundsätze ordnungsmäßiger Inventur angesehen, die sich ja ex definitione als mengenmäßige Gütererfassung versteht. Wenngleich der Grundsatz der "Abgrenzung der Sache nach" eng mit dem Realisationsprinzip verbunden ist,⁴⁾ so hat er dennoch teilweise Bedeutung im Rahmen einer mengenmäßig verstandenen Inventur. Der Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach geht davon aus, daß zwischen betrieblichem Wertverzehr und Wertentstehung eine Korrelation derart besteht, daß die Aufwendungen im wesentlichen getätigt werden, um Erträge zu erzielen.⁵⁾

1) vgl. oben Pkt. 273

2) Ieffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 179

3) ebenda, S. 211

4) ebenda, S. 161 f

5) vgl. Kosiol, E., Aufwand, in: HWB, Sp. 281

Bei sachgerechter Abgrenzung sind dementsprechend Aufwendungen in der Periode zu erfassen, in der die korrespondierenden Erträge realisiert werden. "Unabhängig vom Zahlungs- und Kostenanfall sollen den Periodenerträgen möglichst vollständig und vergleichbar alle zur Ertragsbewirkung notwendigen Kosten als Aufwendungen gegenübergestellt werden."¹⁾

Gehen nun Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe in die Produktion ein, so wird der von ihnen dargestellte Wert nicht vernichtet, sondern findet sich als Wertbestandteil in den Erzeugnissen wieder, in das sie eingegangen sind. Bilanztechnisch wird daher der bei der Beschaffung entstandene Aufwand für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dadurch wieder neutralisiert, daß ein entsprechender Ertrag aus der Erhöhung des Bestandes an Erzeugnissen ausgewiesen wird. Infolge des Zusammenhangs zwischen der Inventur als mengenmässiger Vorräteerfassung, und der Bewertung und dem Erfolgsausweis im Jahresabschluß, führt eine falsche Mengenerfassung der Vorräte zu einer fehlerhaften Bewertung und in der Folge zwangsläufig zu einer Verletzung des Grundsatzes der Sachabgrenzung. Ein einfaches Beispiel soll diese Zusammenhänge verdeutlichen:

Nehmen wir an, eine Mengeneinheit des Rohstoffes X sei vor dem Bilanzstichtag in die Produktion des Erzeugnisses Y eingegangen, wird aber dennoch im Inventar infolge eines Inventurfehlers ausgewiesen. Durch diese falsche Mengenerfassung erfolgt im Anschluß an die Bepreisung die Bewertung dieser Mengeneinheit des Rohstoffes X, die nicht erfolgen würde, wenn die Einheit richtigerweise nicht mehr als Rohstoff inventarisiert wäre. Der entsprechende Wert wird als

1) Ieffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 163

Rohstoffbestand von den Aufwendungen für Rohstoffe abgesetzt, wodurch der zunächst als Aufwand behandelte Einkauf dieses Rohstoffes X rückgängig gemacht wird. Andererseits erfolgt aber über die Inventur des Erzeugnisses Y der Ausweis eines Ertrags aus Bestandserhöhung an Erzeugnissen in Höhe der herstellungskostenmäßig verrechneten Anschaffungskosten des Rohstoffes X. Dadurch wird der Gesamtertrag zu hoch bzw. die entsprechenden Aufwendungen für Rohstoffe zu niedrig ausgewiesen. Der Aufwand für den Ertrag "Erzeugnis-Bestandserhöhung" wird in diesem Fall nicht sachgerecht (periodengerecht) abgegrenzt.¹⁾ Die Ursache hierfür liegt in der nicht richtigen mengenmässigen Erfassung des Bestandes des Rohstoffes X. Ist die Inventur des Folgejahres dann richtig, so erfolgt zwangsläufig nochmals ein Verstoß gegen den Grundsatz richtiger "Sachabgrenzung", da nun eine Bestandsverminderung des Rohstoffes X in dieser Periode angenommen wird, obwohl der Verbrauch ja bereits in der Vorperiode stattgefunden hatte. Der Erfolg der Gesamtperiode²⁾ ist - sieht man von Steuerwirkungen, Zinswirkungen...ab - wieder gleich. Der Abschlußprüfer hat daher zur Vermeidung ungesetzlicher Erfolgsverschiebungen zwischen verschiedenen Perioden auf die Einhaltung des Grundsatzes richtiger Abgrenzung der Sache nach bei der Inventur zu achten, d.h. er sollte insbesondere prüfen, ob nicht Vorratsgegenstände doppelt, einmal als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und zum anderen als Bestandteil von Erzeugnisbeständen erfaßt werden.

1) Im Folgejahr gleicht sich dieser Fehler bei richtiger Inventur zwangsläufig wieder aus; es hat also eine Periodenverschiebung des Aufwandes stattgefunden.

2) Hier zwei Perioden

Der Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach hat im Rahmen der Inventur keine Bedeutung; es wird daher auf Erläuterungen verzichtet.¹⁾

Als ergänzende obere Grundsätze der Inventur wurden Stetigkeit und Vergleichbarkeit genannt. Um die Bedeutung dieser Grundsätze in Bezug auf die Inventur zu verstehen, ist es sinnvoll, sich den Zweck der Inventur nochmals bewußt werden zu lassen.²⁾

Die Inventur dient vor allem der mengenmäßigen Erfassung der Vorratsgüter als Grundlage für die wertmäßige Bestimmung der Bilanzposition "Vorräte". Diese Position sowie die mit ihr korrespondierenden Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmen aber als Glieder eines Ganzen, nämlich des Jahresabschlusses, dessen Inhalt mit. Da Jahresabschlüsse aber diversen Informationsempfängern als Grundlage für inner- und außerbetriebliche Entscheidungen im Zeitablauf dienen, müssen die, einzelne Zeitabschnitte eines Zeitraumes betreffenden Jahresabschlüsse vergleichbar sein, d.h. der Informationsempfänger muß sich darauf verlassen können, daß die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage in den einzelnen Jahren nach den gleichen Regeln erfolgt. Zu diesen Regeln gehört auch der Grundsatz der Berichterstattung für den Fall von Abweichungen.³⁾ Der Informationsempfänger muß einfach wissen, "...ob und in welchem Umfang Veränderungen im Ergebnis oder bei einzelnen Posten des Jahresabschlusses auf einen Wechsel der Abschlußgrundsätze oder -methoden beruhen."⁴⁾

1) vgl. hierzu Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 173; dies ergibt sich bereits daraus, daß die Inventur auf Mengen abstellt, die Abgrenzung der Zeit nach aber auf die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen abstellt.

2) vgl. oben Pkt. 2713

3) vgl. z.B. § 160 Abs. 2 AktG und § 157 Abs. 3 AktG

4) Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 300, zitiert nach Montgomery's Auditing, hrsg. von Lenhard, Norman, J., and Defliese, P.L., 8. Ed., New York, o.J. (1957), S. 79

Wenn nun aber die die Vergleichbarkeit gewährleistenden Regeln bei einzelnen Positionen eines Jahresabschlusses verletzt werden, so führt dies i.d.R. - sofern keine Korrekturermittlung an anderer Stelle erfolgt¹⁾ - auch zu einer Einschränkung der Vergleichbarkeit dieses Jahresabschlusses selbst. Werden dementsprechend bestimmte bisher angewandte Verfahren oder Grundsätze²⁾ der mengenmässigen Vorräteerfassung geändert oder verletzt, so wirkt sich dies auf die Bilanzposition und letztlich auf den Jahresabschluß selbst aus. So ist die Vergleichbarkeit "...unter anderem auch nur dann gewährleistet, wenn mengenmässig alles erfaßt wird, was dem Unternehmen gehört."³⁾ Wenn, wie Leffson⁴⁾ schlüssig nachweist, die erforderliche Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse

- "... 1. den Grundsatz der Stetigkeit,
2. den Grundsatz, Unstetigkeiten zu erläutern,
3. den Grundsatz der Aussonderung des der Zeit und der Sache nach Außerordentlichen,
4. die Verwendung eines zeitraumgleichen Maßstabes..."⁵⁾

bedingt, so gilt dies gleichermaßen für ergänzende aber eigenständige Rechenwerke zum Jahresabschluß, wie die Inventur.

1) Eine solche Korrekturmitteilung ist beispielsweise in der Berichterstattung gemäß § 162 Abs. 2 AktG bei Änderung der Abschreibungsmethoden zu sehen.

2) z.B. die o.g. Rahmengrundsätze

3) Mohr, H., Das Vergleichbarkeitspostulat im Bilanzwesen in Theorie und Praxis, in: DB 1967, S. 1186

4) vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 300 ff

5) ebenda, S. 301

Die Eigenart der Inventur als mengenmässiger Erfassungsrechnung bringt jedoch eine gewisse Einschränkung insofern mit sich, als der Grundsatz der Aussonderung des der Zeit und der Sache nach Außerordentlichen kaum Anwendung finden kann, da sich dieser Grundsatz vorwiegend auf Aufwendungen und Erträge bezieht, nicht auf Mengen. Ein Anwendungsfall wäre beispielsweise aber dann gegeben, wenn in einer Periode ein Vorratsposten mengenmässig zu erfassen ist, der ausnahmsweise und eigentlich außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs des Unternehmens aus einem besonderen Geschäft vorhanden ist.¹⁾ In einem solchen Ausnahmefall müßte bei Anwendung des genannten Grundsatzes im Rahmen der Inventur eine besondere Kennzeichnung dieses Vorratspostens als "außerordentlich in Bezug auf Zeit und Sache" erfolgen.

Der Grundsatz der Stetigkeit der Inventur besagt, daß die Inventurgrundsätze, -methoden und -techniken jährlich in formaler und materieller Hinsicht unverändert anzuwenden sind, sofern dies möglich und sinnvoll ist. Die materielle Stetigkeit bedeutet dabei Gleichbehandlung faktisch gleicher Tatbestände in aufeinanderfolgenden Inventuren durch Beibehaltung der eingeführten gesetzmässigen Inventurgrundsätze, -methoden und -techniken, selbst dann, "...wenn die Verhältnisse eines einzelnen Jahres es zweckmässig erscheinen lassen, bestimmte Positionen einmal in anderer Weise als in den Vorjahren abzugrenzen, z.B. die Bestände nach einem anderen Grundsatz zu ermitteln..."²⁾.

1) z.B. ein Lebensmittel-Großhandelsunternehmen erwirbt, aus welchem Grunde auch immer, eine Computer-Anlage zum Zwecke der Weiterveräußerung

2) Ieffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 302; zu denken ist hier z.B. an die allg. Inventurrichtlinien

Die formale Stetigkeit der Inventur betrifft die bereits erörterten Prinzipien des Rahmengrundsatzes der Klarheit. Wird bei der Inventurdurchführung und deren Darstellung im Inventar vom Grundsatz der Stetigkeit abgewichen, so ist dies zu erläutern. In den meisten Fällen sind die für die Inventurdurchführung verantwortlichen Personen nicht identisch mit den Bilanzierenden. Lassen nun die Inventurrichtlinien Verfahrensspielräume offen oder existieren etwa überhaupt keine schriftlich fixierten konkreten Richtlinien, so kommt dem Grundsatz der Erläuterung von Unstetigkeiten besondere Bedeutung zu, da sonst die Möglichkeit besteht, daß der Bilanzierende das Prinzip des Bilanzzusammenhangs (Grundsatz der Stetigkeit) verletzt, ohne daß ihm dies bewußt ist. Die Stetigkeitsverletzung in der Bilanzierung ist auch in diesem Fall eine Folge der Stetigkeitsdurchbrechung bei der Inventur.

Der Grundsatz der Verwendung eines zeitraumgleichen Maßstabes bei der Inventur besagt, daß einmal die Inventur auf den jeweiligen Bilanzstichtag bezogen sein muß und zum anderen die Inventurzeiträume, z.B. bei vor- oder nachverlegter Stichtagsinventur auf den Bilanzstichtag ausgerichtet sein müssen.

Die Prüfung der Einhaltung der Grundsätze Vergleichbarkeit und Stetigkeit hat im Rahmen der externen Jahresabschlußprüfung eine unterschiedliche Bedeutung. Einmal geht es dem Prüfer immer darum festzustellen, ob die Vermögensposten des geprüften Unternehmens nach Art, Menge und Wert vollständig und gesetzmäßig erfaßt sind.¹⁾ Ob Vorratsgüter einer

1) vgl. Fachgutachten 1/77 des IdW, Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: Ergänzung 1967... a.a.O., S. 40/11

bestimmten Art und Menge vorhanden und entsprechend bilanziert sind, muß sich u.a. aus dem Inventar als Niederschrift der Inventur ergeben. Eine Prüfung der Einhaltung der die Vergleichbarkeit bedingenden Stetigkeitsgrundsätze gibt dem Prüfer einen notwendigen Beurteilungsbaustein dafür, ob er sich auf bestimmte Mengen- und Artangaben stützen kann unter Zugrundelegung bestimmter Vorprüfungsergebnisse, z.B. der Aussage: "Mengenermittlung eines bestimmten Gutes erfolgte durch Zählen wie im Vorjahr", oder: "Rohstoffe sind im Inventar wie bisher gesondert gegliedert". Zum anderen bestimmen bestimmte Feststellungen des Prüfers zur Einhaltung der Stetigkeitsgrundsätze bei der Inventur dessen Prüfungsumfang und -technik. Ergibt etwa die Prüfung der materiellen Stetigkeit bei der Inventur von Halbzeugen, daß deren Mengen durch körperliche Einzelzählung wie bisher ermittelt wurden, so wird u.a. eine stichprobenweise Additionskontrolle der Urlisten zur Prüfung der Richtigkeit der schriftlichen Bestandsnachweise genügen. Hat dagegen eine Stetigkeitsdurchbrechung in der Weise stattgefunden, daß die Mengenermittlung dieser Halbzeuge nunmehr erstmals im Wege der Gewichtsermittlung und Division mit Normalgewichten je Einheit erfolgte, so wird der Prüfer seine Prüfungsmethoden der geänderten Mengenerfassung anpassen und darüberhinausgehend erstmals Aktivitäten zur Feststellung der allgemeinen Ordnungsmäßigkeit der geänderten Mengenermittlung anstellen müssen.

Die Dokumentationsgrundsätze der Inventur umfassen die formalen Grundsätze für das Inventar sowie den Grundsatz vollständiger Aufzeichnung der vorhandenen Gegenstände, gleichviel, ob sie im Zeitpunkt der Inventur als wertlos angesehen werden oder nicht. Es geht also im wesentlichen um die technischen und formalen Anforderungen an das Inventar als Informationsbaustein für den Jahresabschluß. Ist das Inventar nicht ordnungsgemäß im Sinne einer fehlerfreien Dokumentation, wird die Prüfung der Position Vorräte im Jahresabschluß problematisch, da diese ja das Inventar zur Grundlage hat. Der Prüfer hat daher festzustellen, ob das Inventar so vollständig, verständlich, also so einwandfrei intersubjektiv nachprüfbar ist, daß es diese Grundlagenfunktion erfüllen kann. So müssen sämtliche Grundaufzeichnungen sowie das Inventar selbst vor Verlust und Änderungen geschützt sein, der Aufbau des Inventars sollte planvoll und übersichtlich sein, das Belegprinzip sollte eingehalten sein und die Aufbewahrungsfristen müssen beachtet werden. Ohne auf die verschiedenen Anforderungen, die eine ordnungsgemäße Dokumentation erfordert, näher einzugehen - es handelt sich hierbei im wesentlichen um die gleichen formalen Anforderungen, wie sie für die Buchführung als solches aufgestellt wurden¹⁾ - zeigt sich, daß die Einhaltung der Dokumentationsgrundsätze bei der Inventur eine Grundvoraussetzung für eine ordnungsgemäße Vorrätebilanzierung und ex equo für eine Vorräteprüfung darstellt.

1) vgl. Leffson, U., Die Grundsätze ...a.a.O., S. 85 ff und die dort angegebene Literatur

Dies gilt umso mehr, je umfangreicher die Vorräte eines Unternehmens sind, da sich hier die Prüfung der Vorräte relativ intensiver an den dokumentativen Unterlagen orientieren muß und weniger durch unmittelbare Inaugenscheinnahme überprüft werden kann.

2732 Die unteren Grundsätze ordnungsmäßiger
 Inventur

Bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur handelt es sich wie bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung "...um ein System von Sätzen..., das sich logisch geschlossen aus Obersätzen und daraus abzuleitenden Untersätzen, bis hin zu den Normen für einzelne Fälle aufbaut..."¹⁾, ohne daß sich aber die einzelnen Sätze auf individuelle Sachverhalte beziehen dürfen. Die unteren Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur betreffen damit abstrakte Aussagen zu sämtlichen Fragen der Inventur, die aus den oberen Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur ableitbar sind und die grundsätzliche Regelungsinhalte besitzen.

1) Leffson, U., Die Grundsätze...a.a.O., S. 45

Aus dieser Natur der unteren Grundsätze ergibt sich, daß deren Gesamtheit ein äußerst komplexes Netzwerk darstellt, das u.a.

1. allgemeine Regeln für alle Inventursysteme enthält,
2. Entscheidungskriterien für die Wahl der jeweiligen Inventurmethode und Inventurtechnik in Abhängigkeit von der Art der aufzunehmenden Vorratsgegenstände, den Gegebenheiten des Unternehmens sowie des Grundsatzes der "Materiality"¹⁾ liefert,
3. selbst bestimmt wird von der Art des konkret anzuwendenden Inventursystems, und
4. determiniert ist durch die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften.

Die Prüfung der Einhaltung der unteren Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur im Rahmen der externen Jahresabschlußprüfung erfolgt i.d.R. nicht isoliert für diese Grundsätze. Vielmehr wird die Beachtung dieser zahlreichen Regeln durch die unterschiedlichsten Prüfungsaktivitäten im Zusammenhang mit der Prüfung einzelner Prüfbereiche geprüft. So erfolgt beispielsweise die Prüfung der Einhaltung des aus den oberen Grundsätzen abgeleiteten unteren Grundsatzes der Planung der Inventur durch Prüfungshandlungen meist im Rahmen der Prüfung des internen Kontrollsystems.

1) vgl. oben Pkt.213

Mit der Inventurplanung sollen Inventursystem und -verfahren, zeitliche und räumliche Reihenfolge der Aufnahme sowie der Personaleinsatz so festgelegt werden, daß "...eine den gesetzlichen Vorschriften und der Bedeutung der Inventur für den Jahresabschluß entsprechende Qualität der Bestandsaufnahme mit möglichst niedrigen Kosten ..." ¹⁾ erreicht wird. Stellt der Abschlußprüfer fest, daß eine detaillierte Inventurplanung vorliegt, so wird er dies auf dem Weg seiner Urteilsbildung als positives Indiz in der Weise berücksichtigen, als ein unterer Grundsatz sinnvoller Inventurdurchführung, nämlich deren Planung, eingehalten wurde. Ein Gesamturteil über die Inventur ist damit aber noch lange nicht gegeben; weitere Prüfungsfeststellungen müssen folgen. Andererseits besagt die Feststellung, daß keine Inventurplanung vorliegt, nicht a priori, daß die Inventur nicht ordnungsgemäß ist; weitere Prüfungsaktivitäten müssen ergeben, ob die sich aus der Verletzung dieses unteren Grundsatzes der Inventurplanung zunächst ergebende Vermutung der Nicht-Ordnungsmäßigkeit bestätigt wird oder sich abbauen läßt.

Gleiches gilt für die Prüfung der Frage, ob z.B. die Anwendung des richtigen Inventursystems erfolgte. Diese Frage richtet sich nach den oberen Grundsätzen Richtigkeit, Klarheit, Vollständigkeit sowie den daraus abgeleiteten konkreten Untergrundsätzen. ²⁾

1) Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 54

2) vgl. die zahlreichen Abhandlungen zur Anwendung von Inventursystemen, u.a. das in Fußnote 54 auf Seite 49 von Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., angegebene Schrifttum

Stellt der Abschlußprüfer fest, daß bei dem geprüften Unternehmen eine gewisse Korrelation zwischen den Inventurgrundsätzen und dem angewandten Inventursystem besteht, z.B. daß aus Gründen der Vollständigkeit der Erfassung sowie deren relativer Bedeutung bestimmte hochwertige Fertigerzeugnisse durch lückenlose Stichtagsinventur erfaßt werden, so wird er hieraus positive Schlüsse auf dem Weg der Gesamt-Urteilsbildung ziehen können. Anders als bei der Frage der Einhaltung des uGoI der Planung hat er aber die Determinierung durch die gesetzlichen Inventurvorschriften zu beachten, d.h. die Grenze der Akzeptanz eines grundsatzorientierten Inventursystems ist dort gegeben, wo gesetzliche Vorschriften ein anderes Inventursystem vorschreiben.¹⁾

28 Prüfung der zu erfassenden Inventur- gegenstände

Gemäß § 39 HGB hat der Kaufmann ein Inventar zu erstellen, in dem er seine Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen hat. Nach Art. 957 OR hat derjenige, der verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, die nach Art und Umfang notwendigen Bücher, also auch das Inventar, zu führen, um die Vermögenslage des Geschäfts festzustellen.

1) Dieses Problem stellt sich grundsätzlich immer dann, wenn neue Inventurverfahren in Praxis oder Theorie entwickelt werden, zunächst aber gesetzlich nicht anerkannt sind

Damit ist zwingend vorgeschrieben, was der Kaufmann bzw. der zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtete in sein Inventar aufzunehmen hat, nämlich seine Vermögensgegenstände, (die Vermögensgegenstände des Geschäfts)¹⁾ und nichts anderes.

Da die genannten Vorschriften zudem öffentlich-rechtlicher Natur sind²⁾, stellen sie kein dispositives Recht dar und können daher von den betroffenen Personen nicht durch abweichende Vereinbarungen für den Einzelfall abgewandelt werden.

Entsprechend dem Charakter der externen Jahresabschlußprüfung als einer Gesetzmäßigkeitsprüfung, haben deutsche wie schweizerische Abschlußprüfer die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zu bestätigen.³⁾ Die Prüfung der Vorräte hat dementsprechend zuerst darauf abzustellen, ob es sich bei den inventurmässig erfaßten und bilanzierten Vermögensgegenständen um solche handelt, die nach den Grundsätzen des "wirtschaftlichen Eigentums"⁴⁾ auch bilanzierungspflichtig sind, außerdem, ob auch alle danach bilanzierungspflichtigen Vermögensgegenstände inventurmässig erfaßt und bilanziert wurden.

1) Zum Problem der Aufnahme auch der privaten Vermögensgegenstände, vgl. Pkt. 2711

2) vgl. Dahl, J., Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- und Steuerbilanz, Köln und Opladen 1959, S. 26 f und das dort angegebene Schrifttum

3) z.B. im Gegensatz zu den Prüfern in anglo-amerikanischen Staaten

4) der aus dem Steuerrecht entlehnte Begriff des "wirtschaftlichen Eigentums" wird hier für diejenigen Eigentumsmerkmale verwendet, die wirtschaftlich relevant sind und dafür sprechen, wann ein Gegenstand selbst dann in das Inventar aufzunehmen ist, wenn kein juristisches Eigentum gegeben ist

Als wirtschaftlicher Eigentümer ist dabei derjenige anzusehen, der die Lasten und Risiken in wirtschaftlicher Sicht trägt und frei über die Sache verfügen kann.¹⁾ Hierbei kommt es insbesondere auf die Prüfung der Frage an, ob der Zeitpunkt der Realisierung des wirtschaftlichen Eigentums bis zum Abschlußstichtag bereits gegeben ist. Danach "...lassen sich drei wesentliche Fälle unterscheiden:

1. Vertragsschluß vor dem Abschlußstichtag, Lieferung und Zahlung des Kaufpreises danach,
2. Vertragsschluß und Zahlung des Käufers vor, Lieferung erst nach dem Abschlußstichtag,
3. Vertrag und Lieferung bzw. Zugang der Traditionspapiere vor, Zahlung nach dem Stichtag".²⁾

Zu Fall 1:

Sind hier die vertragsgegenständlichen Vermögensgegenstände inventarisiert und/oder bilanziert, so ist gegen den Grundsatz verstoßen, daß der Kaufmann nur seine Vermögensgegenstände bzw. daß nur die Vermögensgegenstände des Geschäfts bilanziert werden dürfen. Der Käufer hat aufgrund des bloßen Kaufvertragsabschlusses noch keine tatsächliche Verfügungsgewalt, keine Nutzungsmöglichkeit über die kaufvertraglich erworbenen Gegenstände, auch trägt er noch nicht das wirtschaftliche Risiko.

1) vgl. RFH-Urteil II A 137/23 vom 13.07.1923, Bd. 12, S. 301 und RFH-Urteil I A 222/25 vom 09.02.1926, Bd. 18, S. 163

2) Fülling, F., Grundsätze..a.a.O., S. 42

Durch den Vertragsabschluß besteht lediglich der schuldrechtliche Anspruch auf Übertragung des Eigentums¹⁾, das Verfügungsgeschäft ist noch nicht vollzogen (kein dinglicher Anspruch und auch kein Aussonderungsrecht im Konkursfall). Da somit eine Bilanzierungsfähigkeit nicht gegeben ist, hat der Prüfer eine gegebene Inventarisierung und/oder Bilanzierung rückgängig zu machen.

Zu Fall 2:

In diesem Fall hat der Käufer ebenfalls wirtschaftliches Eigentum, das eine Inventarisierung oder Bilanzierung des Vertragsgegenstandes erlauben würde, noch nicht erworben, da er weder die Verfügungsmacht oder Nutzungsmöglichkeit erlangt hat, noch das wirtschaftliche Risiko auf ihn übergegangen ist.

Dementsprechend hat der Prüfer auch hier eine erfolgte Inventarisierung und/oder Vorrätebilanzierung rückgängig zu machen; der Zahlungsvorgang ist als "geleistete Anzahlung" (nicht unter den Vorräten) zu erfassen.²⁾

Zu Fall 3:

"Das Gut gelangt in diesem Falle vor der Bezahlung in den Verfügungsbereich des Käufers, er kann das Gut verwerten und übernimmt auch das wirtschaftliche Risiko."³⁾

1) vgl. Art. 184 OR bzw. § 433 BGB

2) vgl. § 151 Abs. 1 AktG

3) Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 43

Dementsprechend liegt Inventarisierungs- und Bilanzierungspflicht des Vermögensgegenstandes vor; der Prüfer hat die Einhaltung dieser Verpflichtung zu prüfen.

Für die drei erwähnten Fallgruppen kann somit zusammengefaßt folgende prüfungsrelevante Entscheidungregel aufgestellt werden:

"Gekaufte Waren werden bei Eingang der Ware, bei früherem Übergang der Verfügungsgewalt (z.B. bei Lieferung fob oder cif) zu diesem Zeitpunkt beim Käufer aktiviert...Warenkontrakte dagegen sind...nicht (als Vorräte, Anm. des Verf.) zu bilanzieren"¹⁾, kurz: Ordnungs- und Gesetzmäßigkeit der Inventarisierung und/oder Bilanzierung von Vorratsgütern ist gegeben, wenn deren wirtschaftliches Eigentum gegeben ist.

Hinsichtlich der gesetzmäßigen Bilanzierung von "unterwegs befindlichen Vorratsgütern" ist meines Erachtens ebenfalls auf die Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums, also insbesondere die tatsächliche Verfügungsmacht sowie das Tragen der wirtschaftlichen Chancen und Risiken abzustellen. "Danach sind Vorratsgüter, die den Bereich der verkaufenden Unternehmen verlassen haben, nicht mehr bei ihr als Vorräte aufzunehmen, sondern, sofern noch keine Bezahlung erfolgte, die durch den Verkauf entstandenen Forderungen."²⁾

1) Revisionshandbuch der Schweiz ...a.a.O., Teil 2.2., S. 43

2) Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 43

Der Begriff "Bereich der Unternehmung" ist dabei ökonomisch (nicht juristisch) aufzufassen und umfaßt damit i.d.R. den lokal abgrenzbaren Wirkungsbereich.¹⁾ Das Revisionshandbuch der Schweiz stellt demgegenüber auf den Fakturierungszeitpunkt ab:

"Versandbereite oder bereits an Kunden speditierte Waren bleiben bis zur Fakturierung Bestandteil der Vorräte"²⁾,

und eröffnet außerdem die Möglichkeit, daß:

"...bereits fakturierte, aber noch nicht ausgelieferte Waren unter den Forderungen bilanziert..."³⁾

werden dürfen.

Diese Abgrenzung scheint mir zu großzügig, da

1. die Frage, ob ein Vermögensgegenstand noch als Vorratsgut auszuweisen ist oder schon als Forderung, einseitig auf die Fakturierung durch den Verkäufer abstellt.

Daraus können sich Einblicksverletzungen in 2-facher Hinsicht ergeben:

- bei gleichem Sachverhalt weist ein Unternehmen (z.B. infolge höherer Fakturierungskapazität oder -geschwindigkeit, aber auch infolge aktiver Gewinngestaltung) die versandbereiten oder speditierten

1) Geschäftsräume, Werksgelände, Filialen, Außenlager, Baustellen...; vgl. hierzu auch Grady, P., Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research, Study No. 7, Hrsg. AICPA, New York 1965, S. 242 f

2) Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 2.2, S. 44

3) ebenda

Waren noch als Vorräte aus, da es eine Fakturierung noch nicht vorgenommen hat; eine Gewinnrealisierung unterbleibt dementsprechend ebenfalls. Ein anderes Unternehmen realisiert dagegen infolge Fakturierung bereits den entsprechenden Erfolg und weist statt einer Vorratsposition eine Forderung aus.

- Die Bilanzierung zwischen Verkäufer und Erwerber erfährt keine Synchronisation, da der Erwerber keinen Einfluß auf die Fakturierung des Veräußerers hat, und somit folgender Fall denkbar ist: Die Ware ist bereits beim Veräußerer speditiert und beim Empfänger eingetroffen. Der Erwerber bilanziert den Gegenstand z.B. als Vorratsgut, da er bereits die Verfügungsmacht erhalten hat. Dagegen bilanziert der Veräußerer die Ware ebenfalls noch als Vorratsgut, da er eine Fakturierung noch nicht vorgenommen hat;

2. ein Widerspruch zu der ebenfalls im Revisionshandbuch gemachten Anweisung gegeben ist, daß Warenkontrakte nicht aktiv zu bilanzieren sind. Sind beispielsweise bestimmte Waren beim Verkäufer bereits bei Kontraktabschluß versandfertig gelagert, so würde allein durch die Fakturierung des Verkäufers bei diesem eine Vorratsverminderung mit Erfolgsrealisation stattfinden und beim Erwerber zu einer aktiven Bilanzierung (Vorräteerhöhung) führen; eine Kontraktbilanzierung beim Erwerber wäre die Folge. Würde man andererseits einwenden, daß die Bilanzierung des Vorratsabgangs beim Veräußerer nicht gleichzeitig beim Erwerber zu einem Vorratszugang führen müsse, so ergäbe sich meines Erach-

- tens ein nicht vertretbares Bilanzierungsvakuum:
- der Veräußerer würde die Vorratsgegenstände infolge bereits durchgeführter Fakturierung nicht mehr als Vorräte bilanzieren,
 - der Erwerber würde die Gegenstände, da sie sich noch nicht in seiner Verfügungsgewalt befinden, wegen des Verbots der Bilanzierung von Kontrakten noch nicht als Vorräte erfassen.

Nach alledem halte ich das Kriterium des "Verlassens des Unternehmensbereichs" bei der Bilanzierung unterwegs befindlicher Vorräte für operabler, da es für beide Vertragsparteien einen gleichermaßen erkennbaren Bilanzierungsanlaß bietet. In einem Punkt ist hier allerdings eine Ergänzung erforderlich, auf die Fülling¹⁾ gesondert hinweist. Eine Aufnahme von Vorratsgütern in Inventur und Bilanz ist ausnahmsweise bei Fehlen der dinglichen Verfügungsmacht auch dann anzunehmen, wenn die Übergabe der Ware durch Aushändigung bestimmter Traditionspapiere²⁾ ersetzt wird. "Sind dem Käufer diese Papiere zugegangen oder wird er davon unterrichtet, daß die Vorräte beim Spediteur, Lagerhalter oder Frachtführer zu seiner Verfügung lagern, kann er über diese Vorräte in ähnlicher Weise disponieren wie nach konkretem Zugang in den engeren Bereich seiner Unternehmung."³⁾

1) vgl. Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 44

2) z.B. Konnossement, ein an Order gestellter Ladeschein, Orderlagerschein, vgl. §§ 363, 643 HGB

3) Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 44

Neben den bisher erläuterten Fällen, in denen im Rahmen der Abschlußprüfung wegen zeitlichem Auseinanderfallen zwischen Verpflichtungsgeschäft und Verfügungsgeschäft zum Bilanzstichtag eine besondere Aufmerksamkeit des Prüfers geboten ist, sollen hier noch die wichtigsten Sachverhalte angesprochen werden, in denen

- juristisches und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen,
- der Begriff der Verfügungsgewalt nicht zu einer eindeutigen Abgrenzung führt.

Juristisches und wirtschaftliches Eigentum fallen insbesondere bei

- Sicherungsübereignung,
- Verpfändung beweglicher Sachen,
- den verschiedenen Formen des Eigentumsvorbehalts,
- Bauten auf fremden Grundstücken

auseinander.

Sowohl bei der Sicherungsübereignung als auch bei den verschiedenen Formen des Eigentumsvorbehalts¹⁾ sind die entsprechenden Vorratsgüter juristisch dem Sicherungsnehmer zuzuordnen, ohne daß sie aber der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Sicherungsgebers entzogen werden.²⁾ Da diese beiden Rechtsinstitute lediglich den Sinn einer juristischen Kreditsicherung haben,³⁾ wirtschaftlich aber die Vorratsgegenstände tatsächlich durch das Schuldner-Unter-

1) einfacher und verlängerter Eigentumsvorbehalt

2) juristisch erfolgt diese Konstruktion über ein sog. "Besitzmittlungskonstitut"

3) bei der Sicherungsübereignung i.d.R. für Geldkredite, beim Eigentumsvorbehalt für Lieferantenkredite

nehmen verwendet werden können, sind die Sicherungsübereignung sowie die "Eigentumsvorbehalte Dritter... bei der Bilanzierung erst dann zu berücksichtigen, wenn die Rückgabe verlangt wird."¹⁾ Dementsprechend sind diese Vorräte beim juristischen Eigentümer bis zu dem Augenblick, in dem er auf die Sicherheiten zurückgreift und Herausgabe der Sicherungsgegenstände verlangt, nicht in das Inventar und die Bilanz aufzunehmen;²⁾ sie sind dem Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums folgend in Inventur und Bilanz des Sicherungsgebers zu erfassen. Hinsichtlich einer besonderen Kenntlichmachung sicherungsübereigneter oder unter Eigentumsvorbehalt stehender Vorratsgüter in der Bilanz, kommt Fülling³⁾ zu der überzeugenden Ansicht, daß eine solche nicht gefordert werden kann, da sie dem Ziel des Jahresabschlusses nach dem going-concern-Konzept nicht entspricht. Bei der Verpfändung beweglicher Sachen behält zwar der Pfandgeber das juristische Eigentum, während er aber gleichzeitig auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht für die Dauer der Verpfändung verliert.⁴⁾

1) Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., S. 43

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz. 32 zu § 149; Spörlein, H., Die Inventur...a.a.O.,

3) vgl. Fülling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 46 f

4) vgl. § 1205 BGB; bei der Verpfändung ist die Übergabe des Pfandes durch den Eigentümer an den Gläubiger erforderlich

Da in diesem Fall zwar das wirtschaftliche Eigentum beim Pfandgeber verlorenggeht, dies aber

1. nur für eine zeitlich begrenzte Zeit erfolgt und
2. der Pfandgläubiger dennoch keine wirtschaftliche Verfügungsmacht erhält,¹⁾

sind die verpfändeten Vorräte, allerdings unter besonderer Kenntlichmachung, beim Pfandschuldner weiterhin zu inventarisieren und zu bilanzieren. Dies gilt bis zu dem Augenblick, zu dem der Pfandgläubiger die Pfandgegenstände sicherungshalber verwertet, weil der Sicherungsfall eingetreten ist.

Bauten auf fremdem Grund und Boden gehören, auch wenn sie sich im Zustand der Bebauung befinden, grundsätzlich zu den wesentlichen Bestandteilen des Grund und Bodens.²⁾ Da sie dementsprechend nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können, sind sie rechtlich dem Eigentum des Grundstückseigentümers zuzurechnen. Aus der Sicht des bilanzierenden die Bauten errichtenden Unternehmens, sind diese "...am Bilanzstichtag noch nicht abgerechneten Bauten oder Teilbauten, die in das Eigentum des Grundstückseigentümers übergegangen sind, Forderungen".³⁾ Wenngleich für deutsche Aktiengesellschaften ein Ausweis dieser Bauten mit den Vorräten an eigenen Bauten verboten ist, so bestehen dennoch keine Bedenken für einen Ausweis unter der Position Vorräte unter einer besonderen Bezeichnung, wie z.B. "in Ausführung befindliche Bauaufträge."⁴⁾

1) Der Pfandgläubiger ist verpflichtet, das Pfandgut nur zu dem der Sicherung entsprechenden Zweck und Umfang zu verwenden

2) vgl. §§ 93 und 94 BGB

3) Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz. 122 zu § 151

4) vgl. ebenda

Auch in der Schweiz wird einer Zurechnung zu den Vorräten aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht widersprochen¹⁾. Eine Bilanzierung und Inventarisierung beim Grundstückseigentümer kommt nicht in Betracht.

Während bei den bisher genannten Fallgruppen das Kriterium der "wirtschaftlichen Verfügungsmacht" zur Entscheidung der Frage, ob ein Gut zurecht in Inventur und Bilanz aufgenommen wurde (aufzunehmen ist), ausreichte, muß bei Kommissionsgütern ein weiteres Kriterium herangezogen werden²⁾. "Da der Kommissionär über die Kommissionsgüter nur den Weisungen des Kommittenten entsprechend verfügen darf und für dessen Rechnung abschließt, er also de facto der verlängerte Arm des Kommittenten ist, ist das juristische Eigentum letztlich entscheidend für das Tragen des wirtschaftlichen Risikos und damit auch für die Inventarisierung und Bilanzierung der Kommissionsgüter."³⁾ Wenngleich also auch der Kommissionär über die Güter wirtschaftlich verfügen kann, da er diese im Besitz hat, so ist dennoch eine Inventarisierung und Bilanzierung der Güter bei ihm ausgeschlossen, da er lediglich über eine vom Kommittenten abgeleitete, durch rechtliche Regelungen aus Gesetz und Vertrag eingeschränkte Verfügungsmacht verfügt und darüberhinaus kein ökonomisches Risiko trägt.⁴⁾

1) vgl. Revisionshandbuch der Schweiz...a.a.O., Teil 2.2., S. 43

2) zum Kommissionsgeschäft vgl. § 383 HGB; o.V., Buchmässige Behandlung der Kommissionsgeschäfte, in: DB 1964, S. 1570 ff

3) Filling, F., Grundsätze...a.a.O., S. 45

4) vgl. hierzu Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz. 33 zu § 149 AktG

Im Falle eines Treuhandverhältnisses¹⁾ ist die Beurteilung ähnlich vorzunehmen: Der Treuhänder übt eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die treuhänderisch überlassenen Güter aus, ist aber rechtlich aus Gesetz und Treuhandvertrag gebunden, d.h. die Verfügungsmacht ist dementsprechend auf den Treugeber zurückzuführen. Bilanzierung und Inventarisierung beim Treugeber sind damit erforderlich. Allerdings hat sich die Bilanzierungspraxis dahin entwickelt, auch beim Treuhänder eine Inventarisierung und Bilanzierung zu bejahen, allerdings bei gleichzeitigem Ausweis einer entsprechenden Treuhandverbindlichkeit auf der Passivseite.²⁾

1) Gemeint ist die sogenannte uneigennützige Treuhandenschaft, bei der z.B. der Treuhänder als Verwalter anzusehen ist; die eigennützige Treuhandenschaft ist dagegen der Sicherungsübereignung gleichzusetzen, vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, Kurzkommentar, bearbeitet von Danckelmann, B., u.a., 32. neu bearbeitete Auflage, München 1973, Einführung vor § 929, Arm. 7, S. 977 ff

2) vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft...a.a.O., Tz. 60 zu § 149 AktG

29 Ergebnis der Untersuchung

Ziel dieser Arbeit war es, ausgehend von den allgemeinen Untersuchungsergebnissen, die im ersten Teil der vorliegenden Arbeit zum "Zielsystem der externen Jahresabschlußprüfung" festgehalten sind, Aspekte einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung unter besonderer Berücksichtigung der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten herauszuarbeiten. Die Auswahl der behandelten Aspekte wurde dabei so vorgenommen, daß sich ein sachlogischer Zusammenhang zu dem übergeordneten Leitgedanken der gesamten Arbeit ergab, nämlich einen Beitrag zur Weiterentwicklung der bestehenden Ansätze betriebswirtschaftlicher Prüfungsforschung in Richtung "praxisrelevante Anwendungsorientierung" zu leisten. Es bedarf hierbei keiner Erläuterung, daß die getroffene Auswahl aus dem Themakomplex keinen repräsentativen Charakter trägt - eine differente, gleichermaßen bedeutsame Aspekt-Zusammenstellung ist ohne weiteres denkbar und aufgrund der Komplexität externer Abschlußprüfungen vielfältigst möglich.

Zusammenfassend sollen nunmehr nochmals der Gang meiner Untersuchung sowie die erzielten Ergebnisse in Thesenform formuliert werden:

1. Ziel der Jahresabschlußprüfung ist entsprechend dem von uns entwickelten Zielsystem die Sicherstellung der Normentsprechung des Jahresabschlusses, damit dieser insbesondere seinen Zweck als Sub-Informationssystem der gesamten Rechnungslegung einer Unternehmung erfüllen kann.

2. Wird aus dem Gesamt-Prüfungsobjekt "Jahresabschluß" das Teil-Prüfungsobjekt "Vorräte" herausgegriffen, so muß eine praktikable modelltheoretische Untersuchung eine umfassende Antwort auf die Frage geben, wie die Prüfung von Vorräten zu vollziehen ist, damit deren jahresabschlußmäßige Darstellung schließlich der Anforderung nach der geforderten relativen Richtigkeit, d.h. einer Richtigkeit i.S. der geltenden Rechnungslegungsvorschriften, entspricht.
3. Zur Beantwortung dieser Frage ist die allgemeine Zielvorschrift "Sicherstellung der Normentsprechung" zu operationalisieren, was in verschiedenen Stufen vor sich gehen kann und auch solche Arbeitsschritte umfaßt, die für sich allein betrachtet nicht unbedingt als Operationalisierungskriterien erkannt würden. Hierzu gehört, daß die Vorräte als prüfungsrelevantes Objekt determiniert werden, die Vorräteprüfung in den Gesamtzusammenhang der Abschlußprüfung gestellt wird, die vorrätesspezifischen Prüfungsaktionen als zielorientierte Aktivitäten durchgeführt werden und schließlich die Zielerreichung anhand operabler Kriterien beschrieben wird. Als solche operable Kriterien können beispielsweise Ersatzkriterien herangezogen werden, die sich aus einer Beleuchtung des Prüfungsgeschehens unter informativen, kognitiven oder konfiduziellen Aspekten ableiten lassen.
4. In einem ersten Schritt war daher das Wesen einer zielorientierten Vorräteprüfung zu untersuchen. Als Ausgangspunkt wurde hierzu die Korrelation

zwischen der relativen Bedeutung der Position Vorräte im Jahresabschluß und der auf dieses Teil-Prüfobjekt bezogenen Gesamtheit prüferischer Aktionen herangezogen. Als Zwischenergebnis war festzustellen, daß sich die Bedeutung der Vorräte und ex equo der Vorräteprüfung aus dem besonderen Spannungsfeld zwischen dem Anspruch nach Normentsprechung und der Tatsache ergibt, daß Vorräte ein Primärpotential manipulativer Erfolgsbeeinflussung darstellen. Durch Rekurs auf die Komplexität des Prüfungsobjektes wurde schließlich nachgewiesen, daß die zielorientierte Vorräteprüfung durch die Dominanz der sukzessiven Vorgehensweise geprägt ist, die einerseits nach einer möglichst weitgehenden Prüffelder-Zerlegung verlangt, dadurch aber zusätzliche Probleme der Urteilsaggregation schafft, die die Komplexität der Prüfungsaufgabe wieder erhöhen.

5. Als Hilfskriterium einer Operationalisierung der zugrundeliegenden Zielvorschrift "Sicherstellung der Normentsprechung" wurde schließlich der Grundsatz der Materiality genannt, der zur Lösung des eben beschriebenen gegenläufigen Prüfungsverhaltensanspruchs dienen kann. Auf die Problematik der Festlegung allgemeingültiger Materiality-Grenzen war dabei hinzuweisen, wodurch die Aussagen zur Operationalisierung freilich wieder relativiert wurden.
6. Sollen die auf ein Prüfungsobjekt zu verwendenden Prüfungsaktivitäten nicht nur modelltheoretisch, sondern in praxi bestimmt werden können, so bedarf dies zunächst einer genauen Determinierung des Prüfungsobjektes selbst.

Nachdem der das Wesen einer Vorräteprüfung ausmachende Zusammenhang zwischen der Bedeutung der Vorräte als Manipulationspotential (Fehlerquelle), der dominanten sukzessiven Prüfungs-Vorgehensweise und dem Auswahlkriterium "Materiality" offengelegt war, wurde das Prüfungsobjekt "Vorräte" determiniert.

Die Untersuchung hat dabei gezeigt, daß eine solche Determinierung nicht unabhängig vom Untersuchungszweck erfolgen kann. Als Kriterien der Beurteilung der Richtigkeit der Bilanzierung von Vorräten kommen daher unter dem Gesichtspunkt, daß die Abschlußprüfung eine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung darstellt, betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte erst in zweiter Linie in Frage - vornehmlich sind die handelsrechtlichen Grundsätze von Bedeutung.

7. Unter dem Aspekt der Abschlußprüfung war daher eine spezifische Vorräte-Definition zu entwickeln und eine Positions-Charakterisierung durchzuführen, die entsprechend dem Leitgedanken nach Praxisnähe auch tatsächlich eine Zuordnung realisierter prüfungsrelevanter Sachverhalte zu den verschiedenen Vorräte-Gruppen und zu anderen Bilanzpositionen erlaubt. In einer zusammenfassenden Übersicht wurden zunächst die im Rahmen der Untersuchung gewonnenen und beschriebenen Kriterien zusammengestellt, die als operable Kriterien eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Einteilung der Vorräte in die bilanzrechtlichen Vorrätegruppen erlauben. Unter besonderer Berücksichtigung der in der BRD und in der Schweiz bestehenden differenten Rechnungslegungsvorschriften für Vorräte wurde außerdem die Abgrenzung

der Vorräte von anderen Bilanzpositionen dargestellt und deren Prüfungsrelevanz beurteilt. Wegen der besonders bedeutsamen Abgrenzung gegenüber den schwebenden Geschäften wurde hier auf die Prüfungsrelevanz besonders detailliert eingegangen - nicht zuletzt unter dem Aspekt der Praxisorientiertheit.

8. Als besonderes Prüfungsproblem wurden im Anschluß an die Determinierung der Vorräte die stillen Rücklagen charakterisiert. Hier besteht ein grundlegender Unterschied zwischen den Bilanzierungsnormen in der BRD und der Schweiz, worauf sich der Abschlußprüfer einzustellen hat. Die wichtigsten potentiellen Erscheinungsformen der stillen Reserven wurden zusammen mit den Fragen nach deren gesetzlicher Zulässigkeit und dem prüferischen Ermessensspielraum in einen einheitlichen Bezugsrahmen gestellt. Das Schwergewicht der Untersuchung wurde dabei auf die rechtsvergleichende Darstellung der Ursachen und Prüfungsrelevanz der Erscheinungsformen stiller Ermessensrücklagen gelegt.
9. Der im Zusammenhang mit den Ermessensrücklagen zu klärende Unterschied zwischen Bewertungswahlrechten und Ermessensspielräumen wurde aus der Sicht einer zielorientierten Jahresabschlußprüfung abgeleitet. Als permanente Aufgabe der Abschlußprüfung stellt sich hier die Bestimmung der originären Ermessensspielräume des Abschlußprüfers selbst sowie der Absicherung der de facto bei dem zu prüfenden Unternehmen existenten Ermessensspielräume durch eine entsprechende Steuerung von Prüfungsaktivitäten.

10. Eingrenzend wurde der Untersuchungsbereich auf Aspekte der mengenmäßigen Prüfung von Vorräten festgelegt. Nachdem im Rahmen der Einordnung der Vorräteerfassung in den Prozeß der Jahresabschlußprüfung die grundsätzlichen Prüfungsfragen geklärt wurden, die sich in diesem Zusammenhang stellen, ergaben sich die Komponenten der Bestandsermittlung als ideale Ansatzpunkte einer Vorräteprüfung.
11. Als besonders relevanter Aspekt der Vorräteprüfung ist die Prüfung des internen Kontrollsystems charakterisiert. Die vorgenommene Analyse führte zu dem Ergebnis, daß sich die Notwendigkeit der Prüfung des internen Kontrollsystems aus dessen Zielsetzungen selbst und dem Grundsatz der Materiality ableiten läßt und als unabdingbar in Verbindung mit der Vorräteprüfung anzusehen ist. Dabei wurde unterschieden in die Prüfung der internen Kontrollen und in die Prüfung der internen Revision.
12. Wiederum unter dem Aspekt der Praxisnähe wurde im einzelnen ausgeführt, worauf der Prüfer bei der Prüfung des Systems der internen Kontrollen vor allem zu achten hat. Ausgehend von den betrieblichen Funktionen Beschaffung, Lagerung, Produktion und Absatz ließ sich ein analytisches Prüfungsschema für die vorrätesspezifische Prüfung der internen Kontrollen entwickeln, anhand dessen die möglichen Prüfungsinhalte in Frageform für die Aktivitäten Abstimmung, Plausibilitätsüberlegungen und Aktivitätenwiederholungen beschrieben wurden.

13. Die Prüfung der internen Revision konnte als notwendig und sinnvoll beurteilt werden, da sich die Ergebnisse der internen Revision auf die Prüfungsdurchführung wesentlich auswirken.
14. Schließlich wurde die Prüfung der mengenmäßigen Vorräteerfassung, der Inventur, als wesentliche Prüfungsaufgabe dargestellt. Es wurde der Nachweis geführt, daß die Inventurprüfung einen Hauptbestandteil der Vorräteprüfung darstellt und daß die in diesem Rahmen gesetzten Prüfungszwecke den Anforderungen einer zielorientierten Abschlußprüfung entsprechen. Neben der Klärung des Begriffs "Inventur" wurden diese rechtlichen Grundlagen im Vergleich dargestellt und zusammen mit den Aufgaben und dem Zweck der Inventur in einen Bezugszusammenhang mit einer Zielorientierung der Abschlußprüfung dargestellt.
15. Die Prüfung der Inventur bedeutet aus der Sicht einer zielorientierten Abschlußprüfung in erster Linie eine Sicherstellung der Einhaltung der sog. Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur. Es wurde nachgewiesen, daß Grundsatzverletzungen zwangsläufig zu einer unrichtigen Bilanzierung der Vorräte führen. Allerdings ergab sich auch, daß die Akzeptanz eines grundsatzorientierten Inventursystems dort gegeben ist, wo gesetzliche Vorschriften ein anderes Inventursystem vorschreiben.
16. Schließlich wurde ein weiterer Aspekt der Vorräteprüfung analysiert, der mit der mengenmäßigen Vorräteerfassung zusammenhängt, nämlich der Problem-

bereich, welche Gegenstände überhaupt im Rahmen einer Inventur zu erfassen sind. Das wirtschaftliche Eigentum wurde als das wesentliche Entscheidungskriterium der Erfassungsbeurteilung charakterisiert.

L E B E N S L A U F

Name: Maurer, Martin, Alexander

Geburt: 26.02.1950, in Stuttgart/Deutschland

Eltern: Maurer, Hans, Fabrikant, gestorben 11.6.1979
Maurer, Herta, geb. Schwab, Hausfrau, Witwe

Schulbildung: 1957 - 1961 Volksschule Lerchenrain in Stgt.
1961 - 1963 Schickhardt Gymnasium in Stgt.
1963 - 1969 Privatgymnasium Merz (Staatl. anerkannt)
1969 Abitur

Ausbildung: 1969 Beginn des Studiums der Betriebswirtschaft an der Maximilian Universität München.
1971 Abschluß des Vordiploms und Wechsel an die Universität Regensburg.
1972 Wegen Studentenunruhen Studienwechsel an die Universität Zürich.
1974 11. Februar: Erfolgreicher Abschluß des Studiums der Betriebswirtschaft als Lizentiat oec. publ. mit dem Prädikat cum laude.
1974 - 1982 Nebenberuflich Doktorand an der Universität Zürich

Beruf: ab 1974 Eintritt in das elterliche Bürofachgeschäft.
1976 Übernahme der Geschäftsleitung und Ausbau zum Büroorganisationsfachgeschäft. Besuch verschiedener Seminarien.
1979 Eintritt auch in die Geschäftsleitung des elterlichen Produktionsunternehmens.
1980 Eheschließung mit Frl. Späth, Hildgard (Studienrätin).

Stuttgart, den 5. Juni 1982

